

**Doppelbesteuerungsabkommen als Instrument
der Entwicklungspolitik
unter besonderer Berücksichtigung
der Abkommenspraxis
der Bundesrepublik Deutschland**

Inaugural-Dissertation zur Erlangung des akademischen
Grades eines Doktors der Wirtschaftswissenschaft
des Fachbereichs Wirtschaftswissenschaft
der Freien Universität Berlin

vorgelegt von

Diplom-Volkswirt Axel Munaretto

aus

Braunschweig

München 1983

Doppelbesteuerungsabkommen als Instrument der Entwicklungspolitik-unter besonderer Berücksichtigung der Abkommenspraxis der Bundesrepublik Deutschland

Inaugural-Dissertation zur Erlangung des akademischen Grades eines Doktors der Wirtschaftswissenschaft des Fachbereichs Wirtschaftswissenschaft der Freien Universität Berlin

vorgelegt von

Diplom-Volkswirt Axel Munaretto

aus

Fraunschweig

München, 1983

Gedruckt mit Genehmigung des Fachbereichs Wirtschaftswissenschaft der Freien Universität Berlin

Fachbereichssprecher : Prof.Dr. Manfred Hein

Erstgutachter : Prof.Dr. Gerold Krause-Junk

Zweitgutachter: Prof.Dr. Hans Deppe

Tag der Disputation : 11.Januar 1983



INHALTSVERZEICHNIS

=====

I.	ZUR PROBLEMSTELLUNG	1
II.	DIE INTERNATIONALEN WIRTSCHAFTSBEZIEHUNGEN UND DAS PROBLEM DER INTERNATIONALEN DOPPELBESTEuerung	7
II.1.	Ursache und Begriff der internationalen Doppelbe- steuerung	8
II.2.	Die Besteuerung von ausländischen Einkünften un- ter Effizienz- und Gerechtigkeitsregeln	13
II.2.1.	Die Gleichbehandlung von Steuerpflichtigen	14
II.2.2.	Die Gerechtigkeit zwischen Nationen	16
II.2.3.	Das Effizienzkriterium	19
II.2.4.	Die Vereinbarkeit der Gleichheits- und Effizienz- regeln, Doppelbesteuerung und Minderbesteuerung	21
II.2.5.	Einschränkungen der Effizienzregeln	22
II.2.6.	Das Überwälzungsproblem	24
II.3.	Die Vermeidung der internationalen Doppelbe- steuerung	25
II.3.1.	Unilaterale Maßnahmen	26
II.3.1.1.	Die Steuerbefreiungsmethode	27
II.3.1.2.	Die Anrechnungsmethode	29
II.3.1.3.	Die Wirksamkeit unilateraler Maßnahmen	32
II.3.2.	Bilaterale Maßnahmen: Die Doppelbesteuerungs- abkommen	34
II.3.2.1.	Historische Entwicklung der internationalen DBA-Praxis bis zum OECD-Muster-DBA	35
II.3.2.2.	Alternative Arbeiten der Vereinten Nationen zum OECD-Muster-DBA	37
II.3.2.3.	Private Investitionsmotive und die diesbezüg- liche Bedeutung von Doppelbesteuerungsabkommen	39

II.4.	DBA als Instrument der Entwicklungspolitik?	46
II.4.1.	Kapitaltransfers als Mittel der Entwicklungshilfe	46
II.4.1.1.	Öffentliche Kapitaltransfers	46
II.4.1.2.	Zur Wirkung von ausländischen Direktinvestitionen im Entwicklungsprozeß	49
II.4.1.3.	Zur Stellung der privaten Kapitaltransfers als Mittel der Entwicklungshilfe	58
II.4.2.	Neue Funktionen der DBA	59
III.	DAS OECD-MUSTER-DBA UND DESSEN PROBLEMATIK IN BEZUG AUF DIE INTERNATIONALE ABKOMMENSPRAXIS MIT ENTWICKLUNGSLÄNDERN	61
III.1.	Die Grundkonzeption des OECD-Muster-DBA	61
III.2.	Die Regelungen des OECD-Muster-DBA im einzelnen	63
III.2.1.	Eingangsbestimmungen	63
III.2.2.	Das Betriebstättenprinzip	64
III.2.3.	Die Besteuerung von Unternehmensgewinnen	66
III.2.4.	Die Verbundenen Unternehmen	69
III.2.5.	Die Besteuerung von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren im Quellenstaat	71
III.2.6.	Die Besteuerung weiterer Einkunftsarten	73
III.2.7.	Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung	75
III.2.7.1.	Die Steuerbefreiungsmethode	75
III.2.7.2.	Die Anrechnungsmethode	76
III.2.8.	Schlußvorschriften	78
III.3.	Die wirtschaftliche Ausgangsposition der Entwicklungsländer und das OECD-Muster-DBA	80
III.3.1.	Zum Steuersystem und zur Struktur der öffentlichen Einnahmen in den Entwicklungsländern	84
III.3.2.	Zum Problem der Finanzverwaltungen in den Entwicklungsländern	90
III.3.3.	Zur Struktur der kapitalmäßigen Verflechtung der Entwicklungsländer mit den Industrieländern	92

III.3.4.	Zum Problem der steuerlichen Verrechnungspreise und der internationalen Basisgesellschaften	99
III.3.5.	Zur Wirkung investitionsfördernder Maßnahmen der Entwicklungsländer	109
IV.	DBA ALS INSTRUMENT DER ENTWICKLUNGSPOLITIK	116
IV.1.	Motive der Staaten zum Abschluß von DBA	117
IV.1.1.	Die Situation der Entwicklungsländer	117
IV.1.2.	Die Situation der Industrieländer	121
IV.2.	Die Ergebnisse der UN-Arbeitsgruppe als Alternative zum OECD-Muster-DBA	124
IV.2.1.	Die Abweichungen der UN-Guidelines gegenüber dem OECD-Muster-DBA im einzelnen	125
IV.2.2.	Zur fiktiven Steueranrechnung im besonderen	131
IV.2.2.1.	Die Formen der fiktiven Steueranrechnung	132
IV.2.2.2.	Probleme bei der Anwendung der fiktiven Steueranrechnung	134
IV.3.	Die DBA-Praxis der Bundesrepublik mit Entwicklungsländern	143
IV.3.1.	Bedeutung und Umfang der deutschen DBA-Beziehungen zu Entwicklungsländern	143
IV.3.2.	Ausgesuchte Regelungsbereiche deutscher DBA mit Entwicklungsländern	147
IV.3.2.1.	Zur Besteuerung der Unternehmen	147
IV.3.2.2.	Zur Quellenbesteuerung bei Dividendenzahlungen	148
IV.3.2.3.	Zur Quellenbesteuerung von Zinsen	149
IV.3.2.4.	Zur Quellenbesteuerung von Lizenzgebühren	151
IV.3.2.5.	Die fiktive Steueranrechnung in den DBA der Bundesrepublik	153
IV.3.2.6.	Zur Vermeidung von Steuerverkürzungen	155
IV.3.2.7.	Zum internationalen Auskunftsverkehr	156
IV.4.	DBA als Instrument der Entwicklungspolitik - Abschließende Betrachtungen	157

IV.4.1.	Bewertung der deutschen DBA-Praxis mit der Gruppe der Entwicklungsländer	157
IV.4.2.	Bilaterale oder multilaterale DBA?	162
V.	AUSGESUCHTE WEITERE ANSÄTZE DER WIRTSCHAFTLICHEN ZUSAMMENARBEIT ZWISCHEN INDUSTRIE- UND ENTWICKLUNGSLÄNDERN	170
V.1.	Ausgangspunkt: Die begrenzte Einsetzbarkeit von DBA als Instrument der Entwicklungspolitik	170
V.2.	Zum internationalen Finanzausgleich	174
V.3.	Sonderziehungsrechte und Entwicklungshilfe	177
V.4.	Zur internationalen Handelshilfe	180
V.5.	Zur Neugestaltung des internationalen Seerechts	185
V.6.	Neue Wege der zwischenstaatlichen Zusammenarbeit?	187
V.6.1.	Zur Abgabenerhebung auf die Rohstoffnutzung	188
V.6.2.	Zur Besteuerung von Umweltbelastungen	190
VI.	ANHANG	
VI.1.	Beispiele der unterschiedlichen Behandlungsmöglichkeiten der Einkünfte aus einem Quellenstaat im Wohnsitzstaat	193
VI.2.	Entwicklung der privaten Kapitalverflechtung der Bundesrepublik Deutschland mit Entwicklungsländern in den siebziger Jahren	196
VI.3.	Entwicklung der Einnahmen und Ausgaben der Bundesrepublik Deutschland für Patente, Erfindungen und Verfahren (Lizenzgebühren), im Verkehr mit Entwicklungsländern	198
VI.4.	Übersicht über geltende und künftige DBA der Bundesrepublik mit Entwicklungsländern	199
VI.5.	Übersicht über wesentliche, vom OECD-Muster-DBA abweichende Regelungen in den einzelnen DBA der Bundesrepublik Deutschland mit Entwicklungsländern	202

VI.6.	Entwicklung der deutschen Direktinvestitionen in Entwicklungsländern	209
	ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS	212
	LITERATURVERZEICHNIS	213

I. ZUR PROBLEMSTELLUNG

=====

Neben dem Ost-West-Konflikt, der die politische Konfrontation zweier Machtblöcke umschreibt, ist in den letzten Jahren der Nord-Süd-Konflikt, der das wirtschaftliche Gefälle zwischen den 'reichen' Industriestaaten und den 'armen' Entwicklungsländern ausdrückt, stärker in das Bewußtsein von Politikern und Wissenschaftlern getreten.

Die Notwendigkeit, Maßnahmen zur Verringerung des großen Gefälles zwischen diesen Ländergruppen bezüglich deren Lebensbedingungen - Einkommen, Bildung, Gesundheit usw. - zu ergreifen, wird allgemein gesehen und anerkannt.

Mit Hinblick auf die Durchsetzung ihrer eigenen Interessen hat sich ein Großteil der Industrieländer zur verstärkten Zusammenarbeit mit der Gruppe der Entwicklungsländer bereitgefunden: Einerseits wird aus humanitären Erwägungen eingesehen, daß das bestehende Ungleichgewicht mit den allgemeinen Vorstellungen über 'menschenswürdige Lebensqualität' nicht übereinstimmt und eine Verbesserung der Situation ein gefährliches, die reichen Länder selbst berührendes Konfliktpotential entschärfen würde.

Andererseits sprechen vor allem wirtschaftliche Überlegungen für eine intensivere Einbeziehung der armen Länder in den internationalen Wirtschaftskreislauf: Zum einen verfügen sie über einen großen Teil der von den Industrieländern benötigten Rohstoffe, zu deren Erschließung sie finanzielle und technische Unterstützung benötigen. Zum anderen liegen in diesen Ländern relativ hohe Produktivitätsreserven, die eine weltweite Erhöhung der Effizienz beim Einsatz der Faktoren Kapital und Arbeit ermöglichen können. Letztlich würden von der wirtschaftlichen Erschließung ärmerer Länder Wachstumsim-

pulse auf die Wirtschaften der reichen Staaten ausgehen.¹

Zur besseren Kanalisierung möglicher Hilfsströme wurden die Staaten der Welt nach bestimmten Kriterien² in mehrere Gruppen eingeteilt:

- die Industrieländer
- die Staatshandelsländer
- die Entwicklungsländer

Der allgemeine Begriff **E n t w i c k l u n g s l ä n d e r**³ (Vereinte Nationen: Less Developed Countries - LDC) vereinigt über 150 Staaten in sich. Unter diesen werden 30 als LLDC (Least Developed Countries) eingestuft, 45 als

-
- 1 Unter der Annahme, daß eine allgemeine Wohlstandserhöhung a l l e n beteiligten Ländern Vorteile bringt. In diesem Zusammenhang wird nicht auf die Fragen eingegangen, ob Kapitalexport z.B. einheimische Arbeitsplätze gefährdet, oder die Exportwirtschaft der weniger entwickelten Kapitalimportländer gestärkt wird und deren Produkte in Konkurrenz zu inländischen treten.
 - 2 Als Kriterien, nach denen Entwicklungsländer als solche eingestuft werden, gelten üblicherweise -ein schlechter Gesundheitszustand und eine ungenügende Versorgung der Bevölkerung mit Nahrungsmitteln, -zu wenig Bildungsmöglichkeiten, -hohe Arbeitslosigkeit, -ein niedriger Lebensstandard bei oft extrem ungleicher Verteilung der Güter und Dienstleistungen. Die Wirtschaft ist danach geprägt von einer durch Landwirtschaft und einem modernen industriellen Sektor bestimmten Produktionsstruktur und zu wenig Kapital für Investitionen. So Bundesministerium für wirtschaftliche Zusammenarbeit (BMZ), Politik der Partner, 4.A., Bonn 1979, S.21. Zu der Problematik von Entwicklungsindikatoren siehe Hemmer, Hans-Rimbert, Wirtschaftsprobleme der Entwicklungsländer, München 1978, S.5ff; Kebschull, Dietrich u.a., Entwicklungspolitik, 3.A., Opladen 1976, S.28ff.
 - 3 In neueren englischen Schriften wird überwiegend der Ausdruck "developing countries" - im Gegensatz zu der Bezeichnung der Industrieländer als "developed countries" - benutzt. Diese Begriffe sind m.E. als die wirtschaftliche Situation der beiden Ländergruppen neutral beschreibend anzusehen - insbesondere werden die vorher häufiger verwendeten, heute aber u.U. als diskriminierend zu verstehenden Bezeichnungen "entwickelte" bzw. "unterentwickelte" Länder vermieden. Siehe auch Hemmer, Hans-Rimbert, Wirtschaftsprobleme..., aaO., S.5ff; Kebschull, Dietrich u.a., aaO., S.19ff.

MSAC (Most Seriously Affected Countries, bezogen auf die Verschlechterung ihrer terms of trade als Folge der Ölpreiserhöhungen).

Der Entwicklungshilfesausschuß der OECD (DAC) hat eine gegenüber der Einteilung der UN erweiterte Liste der Entwicklungsländer aufgestellt¹, die auch für die Entwicklungspolitik der Bundesrepublik gilt.

Die derart vorgenommene gruppenmäßige Einteilung und Qualifizierung der Entwicklungsländer insgesamt ist allerdings nicht unproblematisch. Es gelten danach z.B. die Mitgliedstaaten der OPEC noch als Entwicklungsländer, obwohl sie ihr volkswirtschaftlicher Reichtum über manche der Industriestaaten hebt.² Einige der Entwicklungsländer - insbesondere die sogenannten "Schwellenländer"³ sind von der Höhe ihres Pro-Kopf-Einkommens durchaus mit 'ärmeren' Industrieländern vergleichbar.⁴

Auch die anderen Länder sind von ihrer Struktur her als völlig heterogen anzusehen: Innerhalb der Gruppe der "middle-income countries" variieren z.B. die Pro-Kopf-Einkommen von jährlich 390 US-\$ (Ägypten) bis jährlich 3500 US-\$ (Israel, jeweils 1978)⁵; die Produktionsstruktur

-
- 1 Nach den Kriterien der OECD zählen auch Gibraltar, Griechenland, Jugoslawien, Malta, Portugal, Spanien, Türkei, Zypern und Israel als Entwicklungsländer.
 - 2 Die Weltbank teilt die Staaten der Welt etwas differenzierter ein in -low-income countries, -middle-income countries, -industrialized countries, -capital-surplus oil exporters, -centrally planned economies.
 - 3 Nach einer Umschreibung des DIW, Zur Stagnation der deutschen Direktinvestitionen in Entwicklungsländern, Wochenbericht 31/80, S.333, sind unter diesen Begriff die südeuropäischen Entwicklungsländer sowie jene Länder zu fassen, die 1976 ein Pro-Kopf-Einkommen von mindestens 1000US-\$ jährlich hatten und einen Anteil des verarbeitenden Gewerbes am BIP von mindestens 20% auswiesen.
 - 4 So erzielte z.B. Singapur 1978 ein Pro-Kopf-Einkommen von 3290 US-\$, Italien eines von 3850 US-\$. Vgl. The World Bank, World Development Report, Washington, D.C., 1980, S.110ff.
 - 5 Vgl. The World Bank, aaO., S.110ff.

etlicher Länder ähnelt der der Industrieländer, bei anderen ist eine industrielle Entwicklung kaum erkennbar¹; gesellschaftliche Verhältnisse, die sich z.B. in der personellen Einkommensverteilung niederschlagen, machen weitere Differenzierungen notwendig.

Diese Einwände sind erforderlich, um den - auch in dieser Arbeit - stets allgemein benutzten Begriff 'Entwicklungsländer' distanziert besehen zu können. Die einzelnen Länder dieser Sammlung entwickeln sich vielfach wirtschaftlich ebenso auseinander wie die Gruppe der Industrieländer zur Gruppe der Entwicklungsländer insgesamt. Für private Kapitalexperteure, die eine wirtschaftliche Betätigung in Entwicklungsländern grundsätzlich in Betracht ziehen, sind in aller Regel nur die wirtschaftlich bereits relativ weit entwickelten Staaten als Unternehmensstandort interessant², die armen Länder müssen in dieser Hinsicht durchaus als "abgeschrieben" betrachtet werden.

Aus diesen Überlegungen ergeben sich bestimmte Erfordernisse, die im Rahmen der internationalen Zusammenarbeit berücksichtigt werden müssen: Öffentliche Hilfe³ muß sich vor allem auf die Bedürfnisse der w i r k l i c h armen Länder beziehen. Daneben besteht die in dieser Arbeit noch zu zeigende Notwendigkeit, den Entwicklungsprozeß der bereits weiter entwickelten Staaten durch eine spezielle, entwicklungspolitisch begründete Unterstützung privatwirtschaftlicher Aktivitäten zu einem Stadium des sich s e l b s t t r a g e n d e n

1 Vgl. The World Bank, aaO., S.114f

2 Von den Direktinvestitionen der Bundesrepublik in Entwicklungsländern sind mehr als drei Viertel in den Schwellenländern angelegt, nur 1% in den LLDC. Vgl. DIW, Zur Stagnation..., aaO., S.334

3 Zur Bedeutung und Einteilung der Entwicklungshilfeleistungen nach öffentlichen und privaten Gebern siehe unter II.4.1.

Wirtschaftswachstums zu verhelfen.¹
Die dann freiwerdenden finanziellen Mittel könnten zur weiteren Förderung anderer bedürftiger Länder eingesetzt werden.²

Innerhalb der staatlichen Fördermaßnahmen - sowohl der Industrie- als auch der Entwicklungsländer - privater Wirtschaftsaktivitäten³ nehmen steuerliche Hilfen zur Erhöhung der Rendite einer vorgenommenen Direktinvestition⁴ eine zentrale Position ein. Als bedeutsames Instrument, das in dieser Hinsicht zur Lenkung von Kapitalströmen in Entwicklungsländer eingesetzt wird, werden die internationalen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) angesehen.

In dieser Arbeit wird - ausgehend von dem allgemeinen Problembereich der internationalen Doppelbesteuerung -

- 1 Nach Bethke, Volker und Koopmann, Georg, Multinationale Unternehmen und Entwicklungsländer, Hamburg 1975, S.77, wird ein sich selbst tragender Entwicklungsprozeß in den betroffenen Ländern derzeit im wesentlichen verhindert durch -eine niedrige Sparquote, -Devisenmangel, -ein niedriges technologisches Niveau.
- 2 Diese Ansicht verdeutlicht die Schuldenstruktur nicht erdölexportierender Entwicklungsländer: Die gesamten Auszahlungen an die Gruppe der Entwicklungsländer mit niedrigem Einkommen (1975 unter 265 US-\$ pro Kopf) belief sich von 1973 bis 1976 auf 97,8 Mrd. US-\$, davon 39% aus öffentlichen Quellen; die Entwicklungsländer mit darüberliegendem Pro-Kopf-Einkommen erhielten 332,4 Mrd. US-\$, davon 39% aus öffentlichen Quellen. Angaben nach einer Übersicht bei Nunnenkamp, Peter, Ausmaß, Ursachen und Lösungsansätze der internationalen Verschuldungssituation von Entwicklungsländern, in: Konjunkturpolitik, 26. Jg., Heft 6, 1980, S.366
- 3 Siehe unter II.4.1.2.
- 4 Anhand der privaten Direktinvestitionen läßt sich die in dieser Arbeit behandelte Problematik am deutlichsten zeigen. Daneben zählen zu den privaten Kapitalexporten noch Effektenanlagen und Lieferantenkredite. Vgl. Meim-

die Möglichkeiten aufgezeigt, die zu ihrer Vermeidung eingesetzten DBA als ein entwicklungspolitisches Instrument der Industrieländer zu nutzen.

Dieser Ansatz soll von der Überlegung ausgehen, nach der "international tax relationships and policies contribute to the redistribution of world income through a) their allocation effects on the amount and direction of international investment flows, and b) the revenue effects arising from the division of tax claims to income from the investment."¹

Mit diesem zweiten Punkt wird versucht, im Rahmen eines internationalen Finanzausgleichs "über die internationale Aufgaben-, Ausgaben- und Einnahmenverteilung die internationale Einkommensverteilung"² zu beeinflussen. Damit "steht die Finanzpolitik vor ihrer Bewährungsprobe als mitverantwortliche Instanz einer überstaatlich orientierten Weltwirtschaftspolitik", indem sie "über die Aufgabe der inneren und äußeren 'finanziellen Stabilität' hinaus Bedeutung für die Ermöglichung und Durchführung der politischen und wirtschaftlichen Auslandshilfe bzw. der Entwicklungshilfe" gewinnt.³

berg, Rudolf, Zur Problematik der Finanzierung von Investitionen in Entwicklungsländern, in: Stucken, Rudolf (Hg.), Probleme der Finanzierung von Investitionen in Entwicklungsländern, Schriften des Vereins für Socialpolitik, N.F. 16, Berlin 1959, S.30, der in einer am Ideal der markt- und privatwirtschaftlich ausgerichteten Rangfolge des Kapitalexports in Entwicklungsländern die Effektenanlagen an die Spitze setzt.

- 1 Richman, Peggy B., Taxation of Foreign Investment Income, Baltimore 1963, S.89
- 2 Biehl, Dieter, Internationaler Finanzausgleich, in: Handwörterbuch der Wirtschaftswissenschaften, Bd.2, Stuttgart/Tübingen 1980, S.692
- 3 Schmolders, Günther, Finanzpolitik, 3.A., Heidelberg/New York 1970, S.482

II. DIE INTERNATIONALEN WIRTSCHAFTSBEZIEHUNGEN UND DAS PROBLEM DER INTERNATIONALEN DOPPELBESTEuerung

=====

Der Ausbau von wirtschaftlichen Beziehungen zwischen einzelnen Volkswirtschaften bzw. Wirtschaftsregionen hat entscheidend zu der materiellen Wohlstandserhöhung etlicher Gebiete der Welt beigetragen. Als Indikatoren für diese Entwicklung könnten z.B. die Steigerung des Welthandels und die Zunahme der unternehmerischen Aktivitäten in der Form der ausländischen Direktinvestitionen¹ in den letzten Jahrzehnten und die damit verbundene Erhöhung der Pro-Kopf-Einkommen in den einzelnen Ländern herangezogen werden. Neben der Verfügbarmachung von mehr Konsumgütern für mehr Menschen findet insbesondere auch eine Übertragung von Technologien und know-how durch hochwertige Investitionsgüter oder durch Patente und Lizenzen statt.

Auch das Tätigwerden von privaten Arbeitnehmern in fremden Ländern kann dort positive Auswirkungen auf die wirtschaftliche Entwicklung haben. Ferner sorgt ein mittlerweile zwischen vielen Ländern relativ unbehinderter De-

¹ Der Begriff der Direktinvestitionen im Ausland wird für zwei Tatbestände verwandt: - Bezogen auf den Vermögensbestand in einem bestimmten Zeitpunkt (Bestandsgröße) sind Direktinvestitionen (1) maßgebliche Kapitalbeteiligungen an im Ausland inkorporierten Gesellschaften, sofern die inländischen Anteilseigner effektiv Einfluß auf die Geschäftstätigkeit ausüben; (2) rechtlich unselbständige Betriebstätten oder Zweigniederlassungen eines inländischen Unternehmens im Ausland.
- Bezogen auf periodische Kapitaltransfers (Stromgröße) sind Direktinvestitionen Kapitalanlagen, die vom Investor in der Absicht vorgenommen werden, einen unmittelbaren Einfluß auf die Geschäftstätigkeit des kapitalnehmenden Unternehmens zu gewinnen oder einem Unternehmen, an dem der Investor bereits maßgeblich beteiligt ist, neue Mittel zuzuführen. Definitionen lt. Deutsche Bundesbank, Monatsberichte 12/1965, S.19. Auch Scharrer, Hans-Eckart, Förderung privater Direktinvestitionen, Hamburg 1972, S.2

visenfluß für den notwendigen monetären Zusammenhang des Systems.

Voraussetzung für die wirtschaftliche Verflechtung war nicht zuletzt die Einsicht vieler Regierungen in den Umstand, daß die Liberalisierung bezüglich grenzüberschreitender Aktivitäten mehr Nutzen für die eigene Wirtschaft stiftet als dies protektionistische Maßnahmen erreichen können. So wurden insbesondere bestehende Behinderungen im Welthandel verringert, Einreise- und Arbeitsbeschränkungen gemildert und die freie Konvertierbarkeit wichtiger Währungen eingeführt.

Mit diesen Lockerungen einher ging auch eine zunehmende Bereitschaft zur Verständigung zwischen den selbständigen Staaten über die rechtliche Behandlung der induzierten Bewegungen und deren Auswirkungen - zur Sicherung der eigenen staatlichen Ansprüche, aber auch dem Bedürfnis nach Rechtssicherheit der betroffenen Staatsangehörigen folgend. Hierbei ist für den wirtschaftlichen Bereich vor allem die zwischenstaatliche Behandlung und Aufteilung von Vermögen und Einkünften anzusehen, die aufgrund internationaler Faktorbewegungen entstanden sind. Es handelt sich dabei um die Lösung des Problems der internationalen Doppelbesteuerung.

II.1. Ursache und Begriff der internationalen Doppelbesteuerung

Als Ursache des Problems der internationalen Doppelbesteuerung ist im Zusammenhang mit dem Ausbau der weltwirtschaftlichen Verflechtung und der zunehmenden Faktorbewegungen das Bemühen der einzelnen Staaten anzusehen, ihre jeweiligen Besteuerungskompetenzen und Besteuerungsgrundlagen im Laufe der Zeit ständig auszuweiten. Während die Behandlung der Steuern auf die Einkommensverwendung - üblicherweise als indirekte Steuern bezeichnet - im thematischen Zusammenhang der vorliegenden Arbeit im allge-

meinen als unproblematisch angesehen wird¹, ergeben sich bei den Abgaben auf die Einkommenserzielung - den direkten Steuern - grenzüberschreitend tätiger Steuerpflichtiger internationale Konfliktfälle.

Die meisten Staaten ziehen zur Besteuerung des Einkommens und des Vermögens ihrer Steuerpflichtigen zwei Anknüpfungsmomente heran:

Zum einen stellen sie ihren Steueranspruch darauf ab, daß ein Steuerpflichtiger seinen Wohnsitz oder den 'gewöhnlichen Aufenthalt' - bzw. juristische Personen ihren Sitz oder die Geschäftsleitung - in dem betreffenden Staat haben. Bei dieser persönlichen Anknüpfung wird zur Ermittlung der steuerlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen sein gesamtes Einkommen und Vermögen - also sowohl das aus dem Inland als auch das aus dem Ausland stammende - als Besteuerungsgrundlage herangezogen. Im deutschen Steuerrecht entsteht für das betroffene Steuersubjekt aufgrund dieses Prinzips der Welteinkommensbesteuerung oder steuerlichen Totalitätsprinzips die "unbeschränkte Steuerpflicht" (Wohnsitzbesteuerung).²

1 Die Fragen im Hinblick auf einen möglichen Steuerexport (bezogen auf die Steuerlast eines Landes) der indirekten Steuern von den Industrie- in die Entwicklungsländer werden in dieser Arbeit nicht behandelt. Nach der allgemeinen grundlegenden Arbeit von Peffekoven, Rolf, Zur Theorie des Steuerexports, Tübingen 1975, S.4, liegt ein Steuerexport vor, "wenn das Steueraufkommen einer Region (Land, Stadt etc.) die Steuerleistung übersteigt, ..." Effizienzbedingungen bezüglich dieser "regionalen Inzidenz der Besteuerung" (ders., S.2) erfordern eine Besteuerung der Objekte nach dem Bestimmungslandprinzip. Dieses Verfahren ist insbesondere von Ländern anzustreben, die Netto-Importeure von besteuerten Gütern bzw. von höher besteuerten Gütern sind. Vgl. Musgrave, Richard A. und Musgrave, Peggy B, Inter-nation equity, in: Bird, Richard M. und Head, John G. (Hg.), Modern Fiscal Issues, Toronto und Buffalo 1972, S.63, Fußnote 2.

2 Nach dem deutschen Steuerrecht gilt: Unbeschränkt steuerpflichtig sind Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Vgl. § 1 EStG, § 1 KStG, § 1 VStG

Auf der anderen Seite begründen die Staaten ihren Steueranspruch damit, daß sie über die sachliche Anknüpfung die in ihrem Hoheitsgebiet erzielten Einkommen bzw. das dort gelegene Vermögen zur Besteuerung heranziehen. Mit der Bemessung der Steuerpflicht nach der Einkommenserzielung und dem Vermögen im Inland wächst der Steuerpflichtige durch dieses Territorialprinzip als 'Steuerausländer' in die "beschränkte Steuerpflicht" ein und unterliegt der Quellenbesteuerung.¹

In der Bundesrepublik begründen daneben die §§ 2 bis 5 EStG die "erweiterte beschränkte Steuerpflicht". Hier- nach werden Personen, die längere Zeit mit staatlicher Zugehörigkeit im Inland ansässig waren, für einen bestimmten Anschlußzeitraum nach ihrem Wegzug aus dem deutschen Inland mit ihrem von hier bezogenen Einkommen einer Steuer unterworfen, die sich stärker als bei der allgemeinen beschränkten Steuerpflicht nach der persönlichen Leistungsfähigkeit richtet. Damit soll der als "Steuerflucht" umschriebene Tatbestand getroffen werden.²

Es läßt sich nun die Situation, in der eine internationale Doppelbesteuerung entstehen kann, ableiten: Wirtschaftliche Aktivitäten einer Person in zwei (oder mehreren) Ländern führen dazu, daß die Person mit den daraus resultierenden Einkünften bei zwei (oder mehreren) Abgabenhochheiten steuerpflichtig wird. Die Doppelbesteuerung entsteht durch eine Kollision mehrerer Besteuerungskompetenzen.³ Sie ist - nach herkömmlicher Definition -

-
- 1 Beschränkt steuerpflichtig sind in der Bundesrepublik Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, aber im Inland Einkommen erzielen oder Vermögen besitzen. Vgl. § 1 EStG i.V. mit § 49 EStG, § 2 KStG, § 2 VStG
 - 2 Vgl. Korn-Debatin, Doppelbesteuerung, Loseblattsammlung, München, Stand Nov. 1980, Systematik II 23ff
 - 3 Debatin, Helmut, Die Doppelbesteuerungsabkommen als Instrument der Steuerersparnis, in: AWD des Betriebs-Beraters, Dezember 1962, S.333

eine "Nórménkonkurrenz, die dann vorliegt, wenn Abgabengewalten der Bereiche verschiedener ursprünglicher Abgabenhöheiten dasselbe Abgabenobjekt zu Abgaben heranziehen."¹

Als zusätzliches Identitätsmerkmal wird i.d.R. auch die Gleichheit des Besteuerungszeitraumes angeführt.

Der Wegfall des in früheren Definitionen enthaltenen Kriteriums der 'Subjektidentität'² ergab sich im Rahmen der Entwicklung des internationalen Steuerrechts.

Analog der im innerstaatlichen Steuerrecht als "Doppelbelastung" umschriebenen Erscheinung (z.B. Besteuerung der ausgeschütteten Gewinne einer Körperschaft zunächst bei dieser selbst und anschließend als Dividendeneinnahmen beim Aktionär) wird die Beseitigung der sogenannten "internationalen steuerlichen Doppelbelastung" als Aufgabe der DBA angesehen. Eine solche Doppelbelastung entsteht, wenn bei verbundenen Unternehmen in verschiedenen Staaten die Gewinne aus ihrer gegenseitigen Geschäftsbeziehung in jedem beteiligten Staat besteuert werden. Nach herkömmlicher Vorstellung besteht mangels Subjektidentität keine Notwendigkeit zur Beseitigung dieser 'Doppelbesteuerung'. Die DBA - Praxis hat sich der Lösung dieser Fälle mit den Regelungen über Gewinnberichtigungen bei international verbundenen Unternehmen³ angenommen.⁴

1 Spitaler, Armin, Das Doppelbesteuerungsproblem bei den direkten Steuern, Köln 1967 (Abdruck der 1. Auflage von 1936), S.133

2 Vgl. z.B. Spitaler, Armin, Das Doppelbesteuerungsproblem..., aaO., S.96

3 Siehe dazu oben unter III.2.4.

4 Vgl. Korn-Debatin, aaO., Systematik I 11

Die Ursachen internationaler Doppelbesteuerung sind im wesentlichen auf drei Konfliktfälle zurückzuführen:

- Am häufigsten kollidieren die unbeschränkte und die beschränkte Steuerpflicht. Hierbei wird z.B. ein in der Bundesrepublik ansässiger Unternehmer mit einer Niederlassung in Frankreich sowohl dort mit den erzielten Gewinnen im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht als auch in der Bundesrepublik aufgrund der hier gegebenen unbeschränkten Steuerpflicht besteuert.

- Die Konkurrenz der unbeschränkten Steuerpflichten zweier oder mehrerer Staaten wurde infolge der Intensivierung der internationalen Wirtschaftsbeziehungen zu einer häufigen Erscheinung. Der Grund ist insbesondere der vermehrte Austausch von Fachkräften und Personal, wobei die persönliche Anknüpfung zur Besteuerung in zwei Staaten darin besteht, daß z.B. ein Monteur, der zeitlich begrenzt im Ausland tätig wird, seinen inländischen Wohnsitz beibehält, jedoch auch im Ausland einen Wohnsitz begründet (Doppelwohnsitz).

- Als Randerscheinung der internationalen Doppelbesteuerung sind Fälle zu betrachten, in denen ein Steuerpflichtiger mit einzelnen Einkünften oder Vermögensteilen in mehreren Staaten beschränkt steuerpflichtig ist.

Für international tätige Unternehmen erwächst eine weitere Gefahr der doppelten Besteuerung: Werden einzelne Einkommensteile aufgrund unterschiedlicher Gewinnermittlungsvorschriften der jeweiligen Steuerbehörden verschieden bewertet, kann eine "partielle" Doppelbesteuerung entstehen.¹ Grundlage hierfür sind die von den Unternehmen an ihre

¹ Im Gegensatz dazu sind die genannten Konfliktfälle als "totale" Doppelbesteuerung anzusehen. Rieger, Horst, Prinzipien des internationalen Steuerrechts als Problem der Steuerplanung in der multinationalen Unternehmung, Berlin 1978, S.93f. Vgl. auch United Nations, Guidelines for Tax Treaties between Developed and Developing Countries, New York 1974, S.2; Debatin, Helmut, Außensteuerrecht und Internationales Steuerrecht, in: Handwörterbuch der Wirtschaftswissenschaften, Bd. 2, Stuttgart/Tübingen 1980, S.432, spricht in diesen Fällen von einer "wirtschaftlichen Doppelbesteuerung".

ausländischen Einheiten in Anrechnung gebrachten Verrechnungspreise für erbrachte Leistungen.

Da der Faktor Kapital im Verhältnis zum Faktor Arbeit als der mobilere gilt und für das vorliegende Thema von spezieller Bedeutung ist, werden im nächsten Punkt die theoretischen Voraussetzungen für die anschließenden Betrachtungen anhand einer 'business income tax' gezeigt, die nach Richman¹ angesehen wird als die Steuer "having the largest impact on the international allocation of capital".

II.2. Die Besteuerung von ausländischen Einkünften unter Effizienz- und Gerechtigkeitsregeln

Wenn Wirtschaftssubjekte eines Landes in einem anderen tätig sind und ihr dort erzieltetes Einkommen in beiden Staaten zur Besteuerung herangezogen wird, ergeben sich durch die sich überschneidenden Steueransprüche der Finanzautoritäten wirtschaftliche Auswirkungen hinsichtlich der Steuerpflichtigen, der Steuergerechtigkeit zwischen Nationen und den Effizienzregeln bezüglich der weltweiten Allokation des Faktors Kapital.

Die möglichen Probleme sollen im folgenden anhand des theoretischen Zwei-Länder-Modells gezeigt werden.²

1 Richman, Peggy B., aaO., S.4

2 Die Ausführungen des folgenden Teils sind angelehnt an die Darstellungen bei Musgrave, Richard A., Fiscal Systems, New Haven und London 1969, S.243ff; ders., Finanztheorie, 2.A., Tübingen 1969, S.142ff; Musgrave, Richard A. und Musgrave, Peggy B., Inter-nation equity, in: Bird, Richard M. und Head, John G. (Hg.), Modern Fiscal Issues, Toronto und Buffalo 1972, S.5ff

II.2.1. Die Gleichbehandlung von Steuerpflichtigen

Ein zentrales Thema in der finanzwissenschaftlichen Literatur stellt die Beschäftigung mit der Frage nach der 'gerechten' Ausgestaltung eines Steuersystems dar. Im besonderen soll herausgefunden werden, welchen Anteil jeder einzelne Steuerzahler zu den Kosten der Staatstätigkeit beitragen soll. Die Festlegung der individuellen Steuerschuld soll nach dem Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit vorgenommen werden. Es erhebt die Forderung nach der horizontalen steuerlichen Gleichbehandlung, nach der Personen, "soweit sie zu irgendeiner Steuer herangezogen werden und sich in gleichen oder gleichartigen steuerlich relevanten Verhältnissen befinden, in bezug auf die betreffende Steuer gleich zu behandeln sind."¹

Die Erfüllung dieser Forderung bedingt, daß bei der Besteuerung vergleichbarer Einkommen nicht nach deren faktormäßigen Entstehen (Lohn oder Kapitaleinkommen) diskriminiert werden darf.

In einer offenen Wirtschaft stellt sich weiterhin das Erfordernis ein, daß die betreffende Steuer unabhängig von der regionalen Herkunft der Einkünfte (In- oder Ausland) erhoben werden soll. Drei Lösungsansätze sind möglich:

- Ungeachtet der Herkunft des gesamten Einkommens (Y) werden von den Steuerpflichtigen des jeweiligen Landes gleiche Steuern, d.h. absolut gleiche Beträge an inländischer plus ausländischer Steuer, für vergleichbare Einkommen erhoben. Bei diesem Vorgehen wird die steuerliche Gleichheit auf einen 'international level' bezogen.

¹ Neumark, Fritz, Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, Tübingen 1970, S.120. Das hieraus ableitbare Prinzip der "steuerlichen Ungleichbehandlung von Personen in ungleichen Verhältnissen" (ders., S.120) erhebt die Forderung nach der vertikalen Gleichbehandlung von Personen.

Die von der Finanzverwaltung des Wohnsitzstaates¹ erhobene Steuer (T_I) berücksichtigt die im Ausland gezahlte Steuer ($Y_A \cdot t_A$) mit der Anwendung der vollen $A n - r e c h n u n g s m e t h o d e$ (full credit):²

$$T_I = Y \cdot t_I - Y_A \cdot t_A$$

Bei einem eventuellen Überhang von $Y_A \cdot t_A$ über $Y_A \cdot t_I$ erfolgt eine entsprechende Rückvergütung (excess credit) durch die heimische Steuerbehörde.

- Bezieht ein Staat die Gleichheitsregel in seinem Steuersystem auf eine Gleichheit der im Wohnsitzstaat zu zahlenden Steuer (national level), wird das im Ausland erzielte Einkommen nach Steuern ($Y_A - Y_A \cdot t_A$) wie im Inland erzielt behandelt. $Y_A \cdot t_A$ wird dabei als Kosten der Einkommenserzielung im Ausland angesehen und von Y_A in $A b z u g$ gebracht (deduction):³

$$T_I = (Y - Y_A \cdot t_A) \cdot t_I$$

- Der 'ultranationale' Ansatz sieht die steuerliche Gleichheit bei gleicher absoluter Steuerlast im Wohnsitzstaat, bezogen auf gleiche Welt - Einkommen vor Steuern, die im Ausland gezahlten Steuern bleiben bei der Veranlagung unberücksichtigt:⁴

$$T_I = (Y_I + Y_A) \cdot t_I$$

In diesem Fall liegt eine doppelte Besteuerung von Y_A vor.

1. In diesem Zusammenhang als Interpretation des bei Musgrave, Richard A., Fiscal Systems, aaO. verwendeten Begriffs "country of primary tax allegiance (c.p.t.a.)"

2 Vgl. Anhang VI.1, Beispiel 4

3 Vgl. Anhang VI.1, Beispiel 6

4 Vgl. Anhang VI.1, Beispiel 1

Die Anwendung eines dieser möglichen Ansätze hängt von der nationalen individuellen Wertsetzung ab, wobei der internationale Ansatz die weitgehendste Berücksichtigung weltweit unterschiedlicher Steuersysteme sichert.

II.2.2. Die Gerechtigkeit zwischen Nationen

Neben der Frage nach der Gleichbehandlung zwischen Personen wird im internationalen Vergleich eine Betrachtung angestellt, die sich auf die Gerechtigkeit zwischen den einzelnen Ländern bezieht. Dabei wird eine Unterscheidung vorgenommen zwischen der Ermittlung von nationalen Verlusten und Gewinnen der betroffenen Volkswirtschaften aufgrund grenzüberschreitender Investitionstätigkeit einerseits und der Aufteilung der daraus sich ergebenden Einkommensbesteuerung zwischen den betroffenen Fiskalbehörden andererseits.

Der nationale Verlust (L_{NI}) des Inlands,¹ dessen Investor im Ausland aus einer dort alternativ zum Inland vorgenommenen Investition Einkommen erzielt, im Quellenstaat besteuert wird und das Einkommen nach Steuern in das Inland transferiert, ist der daraus resultierende Verlust an inländischem Einkommen

$$L_{NI} = Y_A \cdot t_A$$

Darüberhinaus wirkt sich die ausländische Steuer auch auf die Höhe der inländischen Steuereinnahmen aus, abhängig von der steuerlichen Behandlung der ausländischen Einkünfte im Wohnsitzstaat.

¹ Ohne Berücksichtigung von möglichen Sekundäreffekten (z.B. Verbilligung der Importe von Rohstoffen) oder Auswirkungen auf die inländische Wachstumsrate, das Beschäftigungsniveau und die Einkommensverteilung.

Bei der Abzugsmethode beträgt der nationale Steuerverlust

$$L_{TI} = t_I \cdot t_A \cdot Y_A$$

wodurch $L_{NI} > L_{TI}$ ist.

Bei der Anwendung der Anrechnungsmethode ergibt sich

$$L_{TI} = Y_A \cdot t_A$$

wodurch $L_{TI} = L_{NI}$ ist.¹

Das Problem der Gerechtigkeit zwischen Ländern bezieht sich in dieser Darstellung auf die Verteilung der gesamten nationalen Gewinne und Verluste. Da sich diese Aufteilung in allen Fällen aufgrund der in A erhobenen Steuer ergibt, muß somit im Rahmen der "international equity" die Zumessung der Besteuerung im Quellenstaat geklärt werden. "It's the source country's effective rate of tax (including both profits and withholding taxes) which is relevant to inter-nation equity. Tax treatment by the residence country, on the other hand, is germane to the criteria of taxpayer equity and locational neutrality."²

Als Besteuerungsgrundsatz sollte der Quellenstaat die Form der N i c h t d i s k r i m i n i e r u n g ausländischer Investoren befolgen. Damit würden dem Wohnsitzstaat keine übermäßigen (excessive) Verluste entstehen und er könnte mit seiner Ansicht über die steuerliche Gleichbehandlung der Personen deren endgültige Steuerlast festlegen. Bei diskriminierender Besteuerung

1 Unter der Annahme, daß $t_A \leq t_I$, ansonsten fände ein interner Transfer statt, da L_{NI} immer $= Y_A \cdot t_A$ ist. Ergänzend: Bei der ultranationalen Methode ist L_{TI} immer $= 0$.

2 Musgrave, Peggy B., aaO., S.395f

ausländischer Investoren durch den Quellenstaat dagegen wird das Wohnsitzland zur Vermeidung von zusätzlichen nationalen Verlusten mit Gegenmaßnahmen reagieren. Um daraus resultierende Unstimmigkeiten und Behinderungen der internationalen Kapitaltransfers zu vermeiden, ist eine zwischenstaatliche Verständigung - vorzugsweise durch völkerrechtliche Verträge - anzustreben.

Die Frage einer 'gerechten' Aufteilung der gesamten Steuereinnahmen, die aus dem wirtschaftlichen Ergebnis einer ausländischen Investition stammen, kann außerdem unter folgenden Gesichtspunkten erörtert werden:

- Eine Aufteilung der Besteuerungskompetenzen nach dem Äquivalenzprinzip kann kaum eindeutig vorgenommen werden, da sowohl das Kapitalimportland (vorhandene Infrastruktur, geschützter Markt, ausgebildete aber relativ billige Arbeitskräfte usw.) als auch das Kapitalexportland (historische Kosten, Dienstleistungen zur Vorbereitung, Durchführung und Sicherung ausländischer Investitionen usw.) in größerem Umfang öffentliche Leistungen zur Verfügung stellen.

- Problematisch wäre auch eine Zumessung der Besteuerung nach nationalen Kosten (z.B. Beeinträchtigung der Zahlungsbilanz, ausländische Verfügbarkeit über heimische Ressourcen) oder externen Effekten, die eine Investition aus dem Ausland zur Folge hat.

- Neben diesen ökonomischen Betrachtungen führt Richman¹ auch 'philosophische' Überlegungen - "Considerations of Legal and Moral Philosophy"² - an, die die Frage nach der Berechtigung der Staaten zur Besteuerung der durch internationale Faktorbewegungen gegebenen Eigentumsverhältnisse behandeln.

1 Richman, Peggy B., aaO., S.22ff

2 Richman, Peggy B., aaO., S.22

Die ausschließliche Anwendung e i n e s dieser vorgestellten Konzepte ist praktisch nicht realisierbar. Das ergibt sich aus dem Umstand, daß eine Interpretation der Gerechtigkeitsforderung bei der Vielzahl der beteiligten Länder sehr unterschiedlich ausfallen wird. Folglich ist eine eindeutige Festlegung aller Steuerordnungen auf eines der beiden Besteuerungsprinzipien - Wohnsitz- oder Quellenbesteuerung - nicht zu erreichen. Als Lösung mit Hinblick "to the distributional effects on national income of foreign investment, it would appear that a combination of taxation by source and domicile is desirable..."

II.2.3. Das Effizienzkriterium

Eine wünschbare w e l t w e i t e optimale Allokation eines Faktors setzt als wichtigste Bedingung voraus, daß Steuern keinen Einfluß auf die Wahl seines Standorts (Inland oder Ausland bzw. mehrere Länder untereinander) ausüben. Diese Forderung ist in bezug auf grenzüberschreitende Kapitalbewegungen erfüllt, wenn sich die relativen Kapitalerträge n a c h Besteuerung in den verschiedenen Ländern nicht von denen unterscheiden, die sich ohne Steuern ergeben würden:

$$\frac{\text{Rendite Inland vor Steuern}}{\text{Rendite Ausland vor Steuern}} = \frac{\text{Rendite Inland nach Steuern}}{\text{Rendite Ausland nach Steuern}}$$

Dieselbe Forderung ist bezüglich der Besteuerung (Abzugsteuer im Quellenstaat kombiniert mit der Einkommensteuer des Wohnsitzstaates) von Dividenden und Zinsen, die von Staat zu Staat transferiert werden, zu erheben.

Da in der Realität ländersweise erheblich voneinanderab-

1 Richman, Peggy B., aaO., S.24

weichende Steuervorschriften für gleiche Tatbestände angetroffen werden, erfordert die Effizienzregel zur Vermeidung von steuerlich bedingten Verzerrungen der Kapitalströme, daß das weltweit entstandene Faktoreinkommen im Wohnsitzstaat nach den dort geltenden Sätzen besteuert wird - unabhängig von einer möglichen vorherigen Besteuerung im Quellenstaat. Zusammen mit der Anwendung der vollen Anrechnungsmethode im Wohnsitzstaat ist diese Besteuerungsregelung an den Erfordernissen der Kapitalexporthneutralität ausgerichtet.¹ Die Abzugsmethode hingegen diskriminiert Investment im Ausland allgemein und solches in hoch besteuerten Ländern im besonderen.²

Als weitere Effizienzregel gilt, daß die Wahl der Rechtsform bei einer Investition im Ausland (Betriebsstätte oder Tochtergesellschaft) nicht von steuerlichen Umständen beeinflußt werden soll.

Der eben aufgestellten Forderung nach einer Besteuerung der Faktoreinkommen mit der Zielrichtung, für die Investoren weltweit eine Situation der Kapitalexporthneutralität herzustellen, wird von der Seite der Anleger häufig

1 Zur Einschränkung dieser Aussage im Zusammenhang mit der 'fiktiven Steueranrechnung' siehe unter IV.2.2.

2 Optimale Allokation aus nationaler Sicht dagegen verlangt nach der Abzugsmethode. Bei der Anwendung des Anrechnungsverfahrens investiert der Inländer im Ausland, bis seine individuelle Rendite nach Steuern in beiden Ländern gleich ist, was der weltweiten Effizienzregel entspricht:

$$(1-t_I) \cdot Y_I = (1-t_A) \cdot Y_A, \text{ also } Y_I = Y_A$$

Für die Gruppe der inländischen Investoren und Steuerzahler ist die nationale Rendite aus A aber nur $(1-t_A) \cdot Y_A$. Aus nationaler Sicht ist es demnach richtig, Auslandsinvestitionen solange zu behindern, bis $Y_I = (1-t_A) \cdot Y_A$ ist. Die vom Investor geforderte individuelle Rendite beträgt nun $Y_I / (1-t_A) \cdot Y_A$. Diese liegt höher als zuvor und der Kapitalfluß wird bei einer Höhe abgebrochen, die unter dem Betrag liegt, der der weltweiten Allokationsregel entspräche.

das Verlangen nach einer Besteuerung entgegengestellt, die sich an der Kapital i m p o r t neutralität ausrichtet. Nach dieser Ansicht sollen Investitionen in einer Welt mit unterschiedlichen Steuersystemen aus Wettbewerbsgründen nur nach den steuerlichen Vorschriften des Landes behandelt werden, dem sie wirtschaftlich zugehören. So wird erreicht, daß alle Investitionen in einem Land bezüglich ihrer erzielten Gewinne nach Steuern gleich gestellt sind und die Voraussetzungen für ihr wirtschaftliches Wachstum (z.B. in bezug auf ihre Selbstfinanzierung) nicht gestört werden. Als Form der Berücksichtigung der ausländischen Steuern im Wohnsitzstaat wird hierzu die Anwendung der B e f r e i u n g s m e t h o d e verlangt.¹

Dieses Konzept steht aber den zuvor erörterten Kriterien bezüglich der weltweiten effizienten Allokation des Faktors Kapital entgegen. Solange also die Steuersysteme der einzelnen Länder voneinander abweichen existiert keine Steuerneutralität auf internationaler Ebene, mit der Folge, daß Beeinträchtigungen der Kapitalströme auftreten.²

II.2.4. Die Vereinbarkeit der Gleichheits- und Effizienzregeln, Doppelbesteuerung und Minderbesteuerung

Der Umfang der internationalen Faktorbewegungen hängt nach den bisherigen Ergebnissen von der Höhe der im Wohnsitzstaat endgültig erhobenen Steuer ab. Weltweite Steuerneutralität liegt in bezug auf Faktorexporte vor, wenn sich die Steuerbelastung nach den Vorschriften des Wohnsitzstaates bemißt, das die Methode der vollen Anrechnung der ausländischen Steuer (als Gleichbehandlungsva-

1 Vgl. Anhang VI.1, Beispiel 2

2 Vgl. Musgrave, Richard A., Finanztheorie, aaO., S.142

riante) anwenden muß. Da in der Wirklichkeit keine Steuerbehörde eine Rückerstattung für $t_A \cdot Y_A > t_I \cdot Y_A$ gewähren wird, kann dieses System effizient sein, bis $t_A \cdot Y_A = t_I \cdot Y_A$.

Zwei in der bisherigen Darstellung des theoretischen Modells unausgesprochen enthaltene Voraussetzungen zur Funktionsfähigkeit des Modells müssen an dieser Stelle herausgestellt werden:

- Die Effizienz- und Gleichheitsregeln verlangen, daß ein wirtschaftlicher Tatbestand der hier zur Diskussion stehenden Art nur von einer oder - koordiniert - von mehreren Steuerbehörden erfaßt werden darf. Anderenfalls würden weder der internationale oder der nationale Ansatz bei der individuellen Gleichbehandlung erfüllt noch das Effizienzkriterium, da sich der Nenner der rechten Seite der oben in 3. aufgeführten Gleichung vergrößerte. Das würde aufgrund der Reaktionen der betroffenen Investoren zu einer ineffizienten Lage führen, da die Kapitalströme nun in der Höhe geringer ausfallen würden als in einer Situation nicht - diskriminierender Besteuerung.
- Gleiches gilt - mit umgekehrten Vorzeichen - für den Tatbestand möglicher Minderbesteuerungen der Investoren. Auch hierzu muß die Staatenwelt Vorkehrungen treffen, auf daß die einzelnen Kriterien so wenig wie möglich verletzt werden.

II.2.5. Einschränkungen der Effizienzregel

Die bisher erörterten 'gewöhnlichen' Effizienzregeln müssen ergänzt werden, wenn in der betrachteten Wirklichkeit Marktunvollkommenheiten existieren - das theoretische Modell eigentlich erst auf die Realität bezogen werden kann.

In dieser Hinsicht ist insbesondere mit Blick auf die wirtschaftliche Situation in den Entwicklungsländern zu prüfen, welche der dort vorzufindenden Umstände es rechtfertigen lassen, unter weltweiten Effizienz- und Verteilungsgesichtspunkten internationale Steuerdifferenzen - einschließlich gezielt gewährter Steuerreduzierungen (tax incentives) - zur Lenkung privaten Kapitals in diese Länder zu nutzen.

- Analog einer berechtigten höheren Besteuerung seitens der Entwicklungsländer bei Verursachung nationaler Kosten durch eine vorgenommene Investition aus dem Ausland soll aus Effizienzüberlegungen eine g e r i n - g e r e Steuerbelastung der Erträge aus einer Investition zu einer höheren individuellen Rendite nach Steuern führen, wenn durch eine solche Investition ein hoher sozialer Nutzen für das Entwicklungsland erbracht wird.
- Investoren, die über eine mögliche Investition in einem Entwicklungsland zu entscheiden haben, können wegen unvollkommener Informationen die wirtschaftlichen Gefahren aus einer solchen Investition überschätzen. Zur Überwindung dieser 'risk illusion' mag ein geringerer Steuersatz als eigentlich üblich angemessen sein.
- Neutrale Besteuerung soll auch die vom öffentlichen Sektor bereitgestellten Güter und Dienstleistungen berücksichtigen. Internationale fiskalische Neutralität wird erreicht, wenn diese Leistungen pro investierter Einheit in allen Ländern - ähnlich der Argumentation bezüglich der Steuersysteme - gleich sind; Ungleichheiten müssen sich in Besteuerungsdifferenzen zwischen den Ländern widerspiegeln.

II.2.6. Das Überwälzungsproblem

Die bisherigen Aussagen sind unter der Annahme gemacht, daß die hier betrachtete Gewinnsteuer die Erträge der Unternehmen schmälert und nicht überwältzt wird. Unterstellt man jedoch, daß z.B. eine Tochtergesellschaft mit starker Marktposition in einem Entwicklungsland in- und/oder ausländische Steuern auf dem Wege der Preisanpassung in Form einer Kostensteuer überwälzen kann, ist zur Erreichung der Effizienzbedingung die Anwendung des Konzepts der Kapitalimportneutralität (volle Besteuerung im Quellenstaat, Befreiung im Wohnsitzstaat) passend, da unter diesen Bedingungen die im Quellenstaat erhobenen Steuern "may be better adjusted to local market conditions ..."¹

Die Frage nach der Gleichbehandlung stellt sich in diesem Zusammenhang eher für die Konsumenten (des Quellenstaates), die die erhöhten Preise zahlen müssen, als für die betroffenen Investoren. Die Gerechtigkeit zwischen Nationen ist dann gewährleistet, wenn jeweils die Konsumenten des eigenen Landes die überwältzte einheimische Gewinnsteuer tragen; ein nationaler Verlust des Kapitalimportlandes tritt ein, wenn es den Investoren des Kapitalexportlandes gelingt, einen Teil der dort erhobenen Gewinnsteuern auf die Verbraucher des Kapitalimportlandes zu überwälzen.

Um die Umsetzung des vorgestellten Modells in die Realität auch nur annähernd verwirklichtbar erscheinen zu lassen, müssen die beteiligten Steuerbehörden - mit Ausnahme des Falls des ultranationalen Ansatzes, in dem bewußt eine Doppelbesteuerung der Erträge durch den Wohnsitzstaat vorgenommen wird - nach zwischenstaatlich ver-

1 Richman, Peggy B., aaO., S.9

einbarten Regeln vorgehen. Diese Forderung verlangt in der Praxis nach einem die Staaten bindenden völkerrechtlichen Regelwerk, das eine (möglichst) effiziente Abwicklung der internationalen wirtschaftlichen Beziehungen auf steuerlicher Ebene im Hinblick auf die Erfüllung der diesbezüglichen theoretischen Vorstellungen gewährleistet.

II.3. Die Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung

In bezug auf die Freizügigkeit des internationalen Wirtschaftsverkehrs stellen Doppelbesteuerungen eine empfindliche Behinderung dar. Sie sind "nicht nur als eine Last, sondern auch insbesondere als eine Schranke für den Personen- und Güterverkehr, namentlich auch für den Kapitalverkehr"¹ anzusehen, sie hemmen die außenwirtschaftliche Verflechtung² und ergeben eine ungleiche Behandlung von Steuerpflichtigen³ sowie eine "tax - induced distortion of allocation of capital among countries, with a probable loss of efficiency in the world - wide use of capital."⁴

Es wird deshalb von den mit diesem Problem befaßten Autoren übereinstimmend als notwendig angesehen, daß von den betroffenen Staaten Maßnahmen zur Vermeidung⁵ der

1 Spitaler, Armin, Doppelbesteuerung, in: Handwörterbuch der Sozialwissenschaften, Bd.3, Göttingen 1961, S.3

2 So Rieger, Horst, aaO., S.90; Flick, Hans, Methoden zur Ausschaltung der internationalen Doppelbesteuerung bei den direkten Steuern, in: Finanzarchiv, N.F. Band 21, Tübingen 1961, S.86

3 Heller, Jack und Kauffman, Kenneth M., Tax Incentives for Industry in Less Developed Countries, Cambridge 1963, S.68; United Nations, aaO., S.2

4 United Nations, aaO., S.2

5 In Anlehnung an Spitaler, Armin, Das Doppelbesteuerungsproblem..., aaO., S.261, sind Maßnahmen zur Vermeidung einer (noch nicht bestehenden) Doppelbesteuerung von denen zur Beseitigung einer (bereits existierenden)

internationalen Doppelbesteuerung ergriffen werden. Es ist erforderlich, daß die Staaten zu einem Ausgleich der sich überschneidenden Steueransprüche beitragen, indem sie "auf eine volle Ausschöpfung ihrer Besteuerungskompetenzen in dieser oder jener Hinsicht verzichten."¹ Debatin sieht sogar die Beseitigung der Doppelbesteuerung als eine Aufgabe der Staaten an, "die sich 'aus der Sache selbst' vorzeichnet."²

Die Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung kann grundsätzlich auf zwei verschiedenen Wegen geschehen: Zum einen können im nationalen Steuerrecht eines Staates³ Regelungen vorgesehen werden, die eine einseitige Selbstbeschränkung des betreffenden Staates in bezug auf seinen Besteuerungsanspruch vorsehen, zum anderen wird die Aufteilung der Besteuerungskompetenzen zwischen souveränen Staaten durch bilaterale Verträge geregelt.

II.3.1. Unilaterale Maßnahmen

Die einseitigen (unilateralen) Maßnahmen zur Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung werden in der neueren Literatur häufig nur am Rande behandelt, da ihnen im

Doppelbesteuerung zu unterscheiden. Er faßt beides unter dem Begriff Ausschaltung der Doppelbesteuerung zusammen. Da in der Literatur zumeist der Begriff 'Vermeidung' als einzige Bezeichnung all dieser Tatbestände erscheint, wird im weiteren keine strenge Unterscheidung vorgenommen.

- 1 Debatin, Helmut, Die Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung durch zwischenstaatliche Abkommen unter besonderer Berücksichtigung der deutschen Vertragspraxis, in: Deutsche Steuerzeitung, Band 50A, Januar 1962, S.5
- 2 Debatin, Helmut, Außensteuerrecht und..., aaO., S.432
- 3 Zum nationalen Außensteuerrecht der Bundesrepublik gehören das allgemeine nationale Außensteuerrecht (z.B. Regelungen im EStG, KStG) und das besondere nationale Außensteuerrecht, nämlich das Auslandsinvestitionsgesetz und das Entwicklungsländersteuergesetz.

Zeichen der sich ständig ausweitenden DBA - Praxis nur geringe Wirksamkeit zugestanden wird. Tatsächlich sind sie aber - gerade im Hinblick auf die wirtschaftlichen Beziehungen zu den Entwicklungsländern, von denen noch viele außerhalb der internationalen DBA - Praxis stehen - von großer Bedeutung, da die steuerliche Berücksichtigung von Einkünften aus Staaten, mit denen k e i n DBA abgeschlossen ist, nur mittels einseitiger Maßnahmen möglich ist.

Der einseitige Verzicht eines Staates auf die Besteuerung (eines Teils) bestimmter Einkommen setzt i.d.R. bei der Wohnsitzbesteuerung an, bezieht sich also auf Einkommens- teile der unbeschränkt Steuerpflichtigen, die aus dem Ausland stammen. Zur Beseitigung der Doppelbesteuerung werden dabei in der Praxis - sowohl einseitig als auch vertraglich - zwei Methoden angewendet: Die Befreiungs- und die Anrechnungsmethode.

II.3.1.1. Die Steuerbefreiungsmethode

Die S t e u e r b e f r e i u n g s - oder Freistellungsmethode bezieht das im Ausland erworbene Steuergut nicht in die heimische Bemessungsgrundlage ein. Der Steuerpflichtige unterliegt der Besteuerung bezüglich dieser Einkommens- und Vermögensteile also nur im Quellenstaat.¹ Bei der steuerlichen Behandlung durch die Behörden des Wohnsitzstaates ist allerdings (insbesondere auch nach der Abkommensgestaltung der DBA) unumstritten, daß die ausländischen Einkünfte bei der Ermittlung des Steuersatzes auf die im Inland erzielten Einkommen berücksichtigt werden sollen.² Dieser sogenannte Progressionsvorbehalt trägt

1 Vgl. ausführlicher Debatin, Helmut, Wesen und Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen, in: AWD des Betriebs-Beraters, Heft 3, 1962, S.65f

2 Vgl. Debatin, Helmut, Wesen und Anwendung ..., aaO., S.65f; Korn-Debatin, aaO., Systematik III 81ff; Flick, Hans, aaO., S.114ff sieht dagegen bei der Anwendung des Progressionsvorbehalts eine weiterbestehende technische Doppelbesteuerung.

dem Verlangen der Steuerbehörden (und dem vorher erwähnten Besteuerungsprinzip) Rechnung, daß der heimische Steuerpflichtige nach der am Gesamteinkommen und dem Gesamtvermögen gemessenen individuellen Leistungsfähigkeit besteuert werden soll.¹

Die Befreiungsmethode wird gelegentlich auch bei der Quellenbesteuerung angewendet. Insbesondere wird diese Form der Freistellung (tax holidays) als wirksame steuerpolitische Maßnahme in den Entwicklungsländern angesehen, die darüber zusätzliche ausländische Direktinvestitionen anzuziehen versuchen.²

Bei der Anwendung der reinen Freistellungsmethode im Wohnsitzstaat stellt sich ein einseitiger, u.U. erheblicher Einnahmenverlust der anwendenden Steuerhoheit ein. Der Steuerpflichtige hat dagegen den Vorteil, daß seine ausländischen Einkünfte dem - oftmals günstigeren - steuerlichen Standortklima des Gastlandes unterworfen sind und nur von einer Steuerverwaltung behandelt werden. Vor allem der angeführte Aspekt, daß aus Wettbewerbsgründen alle Konkurrenten in einem Land gleichen steuerlichen Bedingungen unterworfen sein sollten, hat viele Staaten für die Anwendung der Befreiungsmethode eingenommen.³

Im Rahmen des oben vorgestellten Konzepts stellt sich die

- 1 Vgl. dazu Escher, Felix, Die Methoden zur Ausschaltung der Doppelbesteuerung, Bern/Stuttgart 1974, S.90ff; Debatin, Helmut, Wesen und Anwendung..., aaO., S.65f. Zur Wirkungsweise des Progressionsvorbehalts s. Anhang V,1, Beispiel 3
- 2 Zur Problematik dieser incentives s. unter III.3.5.
- 3 Debatin, Helmut, Standort und Orientierung des deutschen internationalen Steuerrechts, in: Finanz-Rundschau, Deutsches Steuerblatt, 1970, Nr.1, S.15f, weist darauf hin, daß diese Behandlung in bezug auf die steuerliche Wettbewerbsneutralität als problematisch erscheint, da für die in der Bundesrepublik ansässigen Investoren mit wachsendem internationalen Steuereffekte sich der Anreiz bemerkbar macht, nur der Steuerersparnis wegen im Ausland zu investieren, was Fehlleitungen der Kapitalströme heraufbeschwören würde.

Freistellungsmethode also neben der Anrechnungs- und der Abzugsmethode als dritte Variante zur Aufteilung der Besteuerungsgrundlagen zwischen zwei Staaten dar. Sie bezieht sich -wie erwähnt- auf die vom Steuerpflichtigen geforderte, der Effizienzregel zur optimalen Allokation des Faktors Kapital aber entgegenstehenden, Kapitalimportneutralität in bezug auf sein ausländisches Engagement.¹ Seine gesamte inländische Steuerschuld bemißt sich nunmehr als

$$T_I = Y_I \cdot t_I.$$

Als nationaler Verlust des Wohnsitzstaates ergibt sich wiederum

$$L_{NI} = Y_A \cdot t_A$$

und als nationaler Steuerverlust

$$L_{TI} = Y_A \cdot (t_I - t_A) + Y_A \cdot t_A.$$

II.3.1.2. Die Anrechnungsmethode

In den meisten Steuerordnungen - auch der der Bundesrepublik - wird statt der Befreiungsmethode allein die A n r e c h n u n g s m e t h o d e als einseitige Maßnahme zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung als angemessen betrachtet und angewendet. Dieses Verfahren wird haupt-

1 Kapitalexport- und-importneutralität gleichzeitig zu erreichen ist nicht möglich, solange keine weltweite Angleichung der Steuersysteme stattgefunden hat. Unter dem Allokationsaspekt in einem Wettbewerbssystem ist, wie gezeigt, das Konzept der Kapitalexportneutralität das relevante. Das Zulassen anderer Konzepte bestätigt das Vorhandensein von Marktstörungen. Vgl. Musgrave, Richard A., Fiscal Systems, aaO., S.254f

2 Vgl. § 34c EStG, § 26 KStG, § 11 VStG, § 2 ErbStG

sächlich mit einer mangelnden Gegenseitigkeit aufgrund fehlender vertraglicher Abstimmungen in bezug auf eine weitergehende Methode begründet.¹

In der Bundesrepublik wird eine ausländische Steuer auf Einkünfte und Vermögen der darauf entfallenden inländischen Steuer gleichgestellt, wenn die aus einem ausländischen Staat stammenden Einkünfte oder Vermögensteile in diesem Staat zu einer der deutschen Steuer entsprechenden Steuer herangezogen werden.²

Ist diese Voraussetzung erfüllt, wird die festgesetzte und gezahlte ausländische Steuer auf die deutsche Steuer, die auf die ausländischen Einkünfte entfällt, angerechnet. Begrenzt wird die Anrechnung durch die Höhe des Betrages der deutschen Steuer, die auf die ausländischen Einkünfte entfällt (spezifisch amerikanische Methode, 'ordinary credit'). Dieser Maximalbetrag läßt sich nach der Formel

$$\text{deutsche Steuer} \times \frac{\text{ausländische Einkünfte}}{\text{Gesamtbetrag der Einkünfte}}$$

ermitteln. Wirtschaftlich gesehen wird durch die Anrechnungsmethode die effektive Doppelbesteuerung beseitigt, für den Steuerpflichtigen ist in jedem Fall das Steuerebeneau des Wohnsitzstaates maßgeblich. Es ergibt sich insbesondere auch keine Steuerersparnis, wenn die gezahlte

1 Vgl. ausführlicher Korn-Debatin, aaO., Systematik I 32ff; Debatin, Helmut, Wesen und Anwendung..., aaO., S.66ff; Institut Finanzen und Steuern, Ausländische Einkünfte und direkte Steueranrechnung, Bonn 1977

2 Bei einer Quellensteuer, die nicht der deutschen Steuer entspricht, wird die Abzugsmethode in Anwendung gebracht. Debatin, Helmut, Perspektiven im internationalen Steuerrecht, in: Steuerberater-Jahrbuch 1964/65, Köln 1965, S.410f, weist auf die empfindliche Mehrbelastung hin, die entsteht, wenn - wie international üblich - die ausländische Abzugsteuer auf den Bruttobetrag erhoben wird, der unbeschränkten Steuerpflicht aber nur die um die dazugehörigen Aufwendungen gekürzten Einkünfte unterliegen.

ausländische Steuer geringer ausgefallen ist als der Anrechnungshöchstbetrag.¹

Diese allgemeine "direkte" Form der Steueranrechnung ist durch das Außensteuerreformgesetz von 1972 wesentlich erweitert worden. Aus Wettbewerbsüberlegungen im Hinblick auf die Betriebsstättenbesteuerung wird danach im Rahmen der "indirekten" Steueranrechnung als einseitige Maßnahme der Bundesrepublik bei Dividendenbezügen deutscher Kapitalgesellschaften aus **w e s e n t l i c h e n** Beteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften, die aktiver Erwerbstätigkeit nachgehen,² auch die von einer solchen Tochtergesellschaft auf den als Dividende ausgeschütteten Gewinn entrichtete Steuer zur Anrechnung gebracht (§ 19a, 2 KStG). Dadurch findet für die von dem ausländischen Tochterunternehmen an die deutsche Muttergesellschaft überwiesenen Gewinne ein über die rechtliche Trennung der Unternehmen hinweggreifender Steuerausgleich statt, wodurch die beiden Unternehmen insoweit als eine unternehmerische Einheit behandelt werden.³

Für Schachteldividenden aus einem Land i.S. des EntwLStG entspricht der nach § 19a, 3 KStG anzurechnende auslän-

-
- 1 Zur Behandlung der Einkünfte aus Entwicklungsländern mittels der 'fiktiven Steueranrechnung' in vielen DBA siehe unter III.2.2. Zur Auswirkung bei der Besteuerung siehe Anhang VI.1, Beispiel 5
 - 2 Diese Vorschrift gilt demnach nicht für Dividendenzahlungen von sog. Basisgesellschaften (Holdings). Zum dieses Problem regelnden internationalen Schachtel-Kompensations-Steuerausgleich s. Korn-Debatin, aaO., Systematik II 84ff; eine Auflistung der 'werbenden' Tätigkeiten gibt Scharrer, Hans-Eckart, Förderung privater Direktinvestitionen, Hamburg 1972, S.532f. Dazu auch Debatin, Helmut, Außensteuerrecht..., aaO., S.436
 - 3 Vgl. Korn-Debatin, aaO., Systematik II 74ff. Ausführliche Erläuterungen und Beispiele zur Berechnung der anteilsmäßigen Steuer in den Verwaltungsverlautbarungen zum Außensteuerreformgesetz, abgedruckt bei Korn-Debatin, aaO., Anhang B, S.127ff; ebenso Bellstedt, Christoph, Die Besteuerung international verflochtener Gesellschaften, 3.A., Köln 1973, S.66ff

dische Körperschaftsteuerbetrag in j e d e m Fall der Höhe der deutschen Körperschaftsteuer, die von den Dividenden erhoben wird.¹

Als Folge ergibt sich, daß die auf den Dividendenbezug entfallende deutsche Steuer auf Null gesenkt wird und die deutschen Mutterunternehmen generell für Dividenden von Tochtergesellschaften aus Entwicklungsländern von der deutschen Steuer entlastet sind.²

II.3.1.3. Die Wirksamkeit unilateraler Maßnahmen

Aus mehrererlei Gründen ist die Effizienz der einseitigen Maßnahmen zur Beseitigung der internationalen Doppelbesteuerung nicht sehr hoch. Die Anwendung der (eingeschränkten) Anrechnungsmethode behindert in gewissem - nicht meßbaren - Umfang eine gewünschte, durch unterschiedliche Steuersysteme mitbestimmte internationale Allokation des Kapitals. Es werden sowohl die von den Steuerpflichtigen als notwendig erachtete Kapitalimportneutralität im Gastland (in dem Wettbewerber bei vergleichbaren Einkünften, aber differenzierender Wohnsitzbesteuerung, unterschiedlichen Steuerbelastungen ausgesetzt sind) als auch die Kapitalexportneutralität im Inland (wenn z.B. von den Investoren für Einkünfte aus Investitionen in anderen Ländern weitergehende Vergünstigungen - insbesondere Steuerbefreiung aufgrund eines DBA - in Anspruch genommen werden können) gestört.³ Deshalb ist es "im Hinblick auf die Interessen unserer Außenwirtschaft

1 Vgl. Bellstedt, Christoph, aaO., S.292

2 Vgl. Korn-Debatin, aaO., Systematik II 81; Debatin, Helmut, Außensteuerrecht..., aaO., S.436

3 Eine ausführliche Darstellung der Anrechnungsmethode im deutschen Steuerrecht mit Vorschlägen zu einer wirksameren Ausgestaltung gibt Institut Finanzen und Steuern, aaO.

und die Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht vertretbar, daß die Bundesrepublik bilateral und unilateral verschiedene Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung verwendet,"¹ da "Wettbewerbsneutralität jedenfalls dann nicht vorliegt, wenn weder die Voraussetzungen der Kapitalimport- noch der Kapitalexportneutralität vorliegen."²

Zu den erwähnten Nachteilen kommt eine weitgehende Rechtsunsicherheit, da der Steuerpflichtige "mit der Labilität der Gesetzgebung rechnen"³ muß, d.h. mit dem Umstand, daß bestehende gesetzliche Vorschriften durch die innerstaatliche Gesetzgebung änderbar sind. Letztlich "gibt es Doppelbesteuerungen, die über einseitige Maßnahmen nicht oder nur unvollständig behoben werden können, also eine gemeinsame Lösung der betroffenen Staaten notwendig machen."⁴

Als zentrales Instrument zur Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung und zur Erreichung einer gewissen steuerlichen Neutralität (und damit Erzielung einer gewissen Effizienz) bei den weltweiten Faktorbewegungen verbleiben vertragliche Regelungen in entsprechenden zwischenstaatlichen Abkommen, den **D o p p e l b e - s t e u e r u n g s a b k o m m e n**. Diese lassen sich "als ein System von Beschränkungen charakterisieren, die die Vertragsstaaten materiell zur Vermeidung von Doppelbelastungen gegen die Geltungserstreckung ihres nationalen Steuerrechts auf sich nehmen."⁵

1 Vogel, Hans, Zur steuerlichen Behandlung zwischenstaatlicher Kapitalinvestitionen, Düsseldorf 1964, S.45

2 Rädler, Albert J., Beseitigung der steuerlichen Wettbewerbsverzerrungen bei Auslandsinvestitionen - ein Gebot der Stunde, in Finanz-Rundschau, Deutsches Steuerblatt 1970, Nr.2, S.29ff

3 Spitaler, Armin, Das Doppelbesteuerungsproblem..., aaO., S.263

4 Korn - Debatin, aaO., Systematik I 35

5 Debatin, Helmut, Außensteuerrecht..., aaO., S.438

Die in den jeweiligen Abkommen enthaltenen Vorschriften - Kollisionsnormen¹ - legen den beteiligten Vertragstaaten Verzicht bezüglich der Ausschöpfung ihrer Steuerhoheit auf. Die nationale Besteuerung wird im Gegenstand oder in der Steuerhöhe begrenzt. Die DBA legen somit den Staaten hinsichtlich ihrer steuerlichen Freiheit Schranken auf, die gegen das nationale Steuerrecht wirken.² Die DBA greifen wesensgemäß auch bei späteren Änderungen des nationalen Steuerrechts, indem sie mögliche, über das einzelne Abkommen hinausgehende Ansprüche zurückweisen. Sie vermeiden also nicht nur die im Zeitpunkt des Abkommenschlusses bestehende 'effektive Doppelbesteuerung' sondern auch die durch eine Veränderung einer nationalen Steuerpflicht eintretende 'virtuelle Doppelbesteuerung'.³

II.3.2. Bilaterale Maßnahmen: Die Doppelbesteuerungsabkommen

"Doppelbesteuerungen berühren die Staats- und Wirtschaftsinteressen aller Staaten."⁴

Diese Erkenntnis hat sich mit der Ausweitung und Intensivierung des weltweiten Wirtschaftsverkehrs in den Bemühungen vieler Staaten niedergeschlagen, verbindliche Abmachungen mit anderen Staaten zur Vermeidung der den internationalen Wirtschaftsbeziehungen abträglichen Doppelbesteuerungen zu treffen.⁵

1 Vgl. Korn-Debatin, aaO., Systematik I 36

2 Vgl. Korn-Debatin, aaO., Systematik I 39

3 Vgl. Korn-Debatin, aaO., Systematik I 40

4 Korn-Debatin, aaO., Systematik I 35

5 DBA zählen rechtstechnisch zum internationalen Steuerrecht. Sie gehen als spezielles, innerstaatlich vollziehbares Völkerrecht in die nationale Rechtsordnung ein. Damit erlangen sie Vorrang vor abweichenden innerstaatlichen Steuergesetzen. In ihren DBA regeln die Staaten völkerrechtlich bindend ihre Besteuerungskompetenzen im Hinblick auf ihre betroffenen Steuerpflicht-

II.3.2.1. Historische Entwicklung der internationalen DBA - Praxis bis zum OECD-Muster-DBA

Im Zuge der oben erwähnten Einsichten vieler Staaten in die Tatsache, daß eine Verständigung über wirtschaftliche Tatbestände, die sie berühren, Nutzen bringt, nahm etwa ab den zwanziger Jahren die Anzahl der bilateralen DBA - Abschlüsse rasch zu,¹ wobei die deutsche Abkommenspraxis eine gewisse Leitrolle im kontinentaleuropäischen Raum einnahm. Aber auch die steigende Zahl der ratifizierten Abkommen konnte das Problem der internationalen Steuer- und Wettbewerbsverzerrungen² nur unvollkommen lösen, da die jeweils unterschiedlichen Regelungen in den einzelnen Abkommen diese Verzerrungen nicht ausreichend beseitigen konnten.

Deshalb wurden bereits bald nach dem Ersten Weltkrieg Versuche unternommen, durch multinationale Zusammenarbeit die steuerrechtlichen Prinzipien zu ordnen und Musterlösungen für neue bilaterale Abkommen zu erarbeiten. Eine

tigen und die jeweiligen Steuern. Ausfluß der Steuerhoheit ist hierbei neben der Auferlegung auch die Begrenzung der nationalen Besteuerung. Ein Staat kann aufgrund eines DBA sein Besteuerungsrecht an bestimmten Einkünften oder Vermögensteilen behalten, aufgeben oder einschränken. Keinesfalls aber können DBA eine Steuerpflicht begründen, die nicht bereits im nationalen Abgabenrecht eines Staates enthalten ist. Vgl. dazu Bühler, Otmar, Prinzipien des internationalen Steuerrechts, Amsterdam 1964, S.68ff; ders., Internationales Steuerrecht und Internationales Privatrecht, Internationales Steuerdokumentationsbüro, Amsterdam 1960, S.17ff; Wilke, Kay-Michael, Zum System des internationalen Steuerrechts, in: Der Betrieb, Nr.29, 1978, S.1369ff

- 1 Spitaler, Armin, Das Doppelbesteuerungsproblem ..., aaO., schildert ausführlich die Entwicklung der zwischenstaatlichen Abkommenspraxis und die Tätigkeiten der einzelnen internationalen Organisationen bis zum Ende der zwanziger Jahre.
- 2 Debatin, Helmut, Außensteuerrecht ..., aaO., S.433 spricht von einer "Beeinträchtigung der Wettbewerbsneutralität im internationalen Wirtschaftsverkehr."

vom Völkerbund 1921 berufene Expertenkommission legte 1927 erste Ergebnisse ihrer Arbeit vor. Darauf aufbauend fertigte eine Gruppe von Sachverständigen etlicher Mitgliedsländer 1928 einen Bericht an, der Musterlösungen für zwischenstaatliche Vereinbarungen enthielt.

Der Fiskalausschuß des Völkerbundes setzte diese Arbeit im Zeichen zunehmender weltwirtschaftlicher Verflechtungen fort und veröffentlichte später zwei vollständige Musterverträge für DBA, 1943 den 'Mexiko Draft' und 1946 den 'London Draft'. Hauptsächliche Unterschiede innerhalb der Regelungsbereiche dieser beiden Musterverträge lagen in der Zuordnung der Besteuerungskompetenzen bezüglich Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren. Der Mexiko Draft sah Regelungen mit einer ausschließlichen Besteuerung dieser Einkünfte durch den Ursprungsstaat vor, während der London Draft diesbezüglich die volle Besteuerung im Gläubigerstaat vorschrieb.¹

Nach dem Ende des Zweiten Weltkrieges verloren diese Abkommen mit dem Fortschreiten des weltwirtschaftlichen Umbruchs an Bedeutung und erwiesen sich zunehmend als überholungsbedürftig. Die OEEC - später deren Nachfolgeorganisation OECD - beauftragte deshalb ihren Fiskalausschuß, einen Vorschlag für ein **m u l t i l a t e r a l e s** Abkommen (der zumindest als Verständigungsgrundlage für bilaterale DBA nutzbar sein sollte) zu erarbeiten. 1963 verabschiedeten die Mitglieder der Organisation ein vollständiges "Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung des Einkommens und Vermögens" (Pariser Modell).

Dieses Modell - das wesentliche Merkmale des London Draft, insbesondere eine (allerdings abgeschwächte) Bevorzugung der Wohnsitzbesteuerung enthielt- beeinflusste die internationale Abkommenspraxis der folgenden Jahre entscheidend. 1977 wurde ein mit zusätzlichen Klärungen und Kon-

¹ Vgl. eine Übersicht bei Rieger, Horst, aaO., S.141f

kretisierungen verfeinertes "OECD - Musterabkommen 1977" (im folgenden als OECD-Muster-DBA bezeichnet) vorgelegt, das vor allem in der Zwischenzeit aufgetretene Auslegungsschwierigkeiten des Modells von 1963 beheben sollte.¹ Eine dazu gehörige OECD - EntschlieÙung forderte die Mitgliedstaaten auf, im Interesse internationaler Freizügigkeit für Güter, Dienstleistungen, Kapital und Arbeit noch fehlende DBA abzuschließen. Ferner wird die Notwendigkeit betont, alle Abkommen nach gemeinsamen Grundsätzen, Definitionen, Regeln, Methoden und Auslegungen zu harmonisieren.²

II.3.2.2. Alternative Arbeiten der Vereinten Nationen zum OECD-Muster-DBA

Aus der Tatsache heraus, daß der OECD nur wenige Entwicklungsländer angehören ist verständlich, daß das OECD-Muster-DBA in seinen wesentlichen Teilen von der Abkommenskonzeption der Industrieländer geprägt ist und somit weitgehend deren Interessen berücksichtigt. Aus - später ausführlich erörterten - Notwendigkeiten heraus ergaben sich bereits frühzeitig Bestrebungen etlicher, ebenfalls an DBA - Schlüssen interessierter Entwicklungsländer, eigene zeitgemäÙe Vorstellungen in ihrer Abkommenspraxis durchzusetzen.

1 Vgl. Debatin, Helmut, OECD-Empfehlungen zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung, in: RIW/AWD, Heft 6, 1978. Bereits vor der Veröffentlichung des OECD-Muster-DBA stellte Manke, Klaus, Neue Entwicklungen beim Abschluß von Doppelbesteuerungsabkommen, in: Steuer und Wirtschaft, 1/1976, S.93f kritisch fest, daß bei den OECD-Beratungen wegen der Vielfalt der vertretenen Länder wesentlich mehr Interessenunterschiede zutage traten als bei denen des alten Modells und diese Differenzen zu einem "verhältnismäßig mageren Ergebnis" der Beratungen führten, daß aber dennoch "die Gesamtheit der Änderungen des Textes zusammen mit den neuen Kommentierungen als ein Fortschritt auf dem Gebiet des internationalen Steuerrechts angesehen werden muß."

2 So Korn-Debatin, aaO., Anhang A. Zu den vorigen Ausführungen ausführlicher dies., Vorb. Systematik, Teil I 13ff; Rieger, Horst, aaO., S.140f

Im Jahre 1968 wurde eine Gruppe von Regierungssachverständigen vom Wirtschafts- und Sozialrat der Vereinten Nationen mit der Erarbeitung von Kompromißlösungen für DBA - einschließlich eines Muster-DBA - zwischen Industrie- und Entwicklungsländern beauftragt. Die Arbeitsgruppe veröffentlichte im Laufe der Zeit etliche Berichte mit einzelnen Vorschlägen zu diesem Themenkomplex.¹ Auf vielen internationalen Konferenzen und Tagungen wurde ebenfalls über die Frage passender DBA zwischen den beiden Ländergruppen verhandelt.²

Als bisher herausragendstes Ergebnis der UN - Arbeiten wurde 1978 ein "Handbuch der Vereinten Nationen für Verhandlungen über Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Industriestaaten und Entwicklungsländern" veröffentlicht.³

Ursprüngliches Ziel all dieser Arbeiten war, die fortschreitende Integration der Entwicklungsländer in die Weltwirtschaft durch speziell auf ihre Bedürfnisse zugeschnittene DBA zu fördern. Insbesondere war daran gedacht, durch DBA den Import von Kapital und technischem know-how in die Entwicklungsländer anzuregen. Den diesbezüglichen Überlegungen ist vor allem eine Annahme zugrunde gelegt: Ein Investor stützt seine Entscheidung, ob er in einem Entwicklungsland Direktinvestitionen vornehmen wird auf eine Investitionsfunktion, in der das Vorhandensein eines DBA zwischen diesem Kapitalimportland und dem Wohnsitzstaat des Investors positiv bewertet wird. Diese Annahme beruht auf dem wahrscheinlichen Umstand, daß solche Investitionsentscheidungen nicht zuletzt unter dem Ge-

1 United Nations, Dept. of Economic and Social Affairs: Tax Treaties between Developed and Developing Countries, First - Seventh Report. Außerdem United Nations, Guidelines..., aaO.

2 Einen Überblick geben Geiger, Rainer, Steuerrecht und Entwicklungspolitik, in: DStR 1977, Heft 15, S.423f und Ritter, Wolfgang, Steuerbeziehungen mit der Dritten Welt, in: Deutsche Steuer-Zeitung, Ausgabe A, Nr.22, 1979, S.419f und Debatin, Helmut, Handbuch der Vereinten Nationen für Verhandlungen über Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Industriestaaten und Entwicklungsländern, in: Der Betrieb, Beilage Nr.15/80 zu Heft Nr. 30 vom 25. Juli 1980, S.5f

3 Eine ausführliche Darstellung der Ergebnisse unter IV.2.

sichtspunkt stehen, ob das 'Investitionsklima' des betreffenden Entwicklungslandes - wozu wir hier insbesondere auch die völkerrechtliche Absicherung der vorgenommenen Investitionen zählen - Aussicht auf eine längerfristige privatwirtschaftliche Betätigung bietet.

II.3.2.3. Private Investitionsmotive und die diesbezügliche Bedeutung von Doppelbesteuerungsabkommen

Die aus den individuellen Zielvorstellungen der Unternehmen resultierenden Investitionsformen lassen sich in drei Gruppen zusammenfassen:¹ Es sind dies

- exportorientierte Investitionsprojekte, die die internationale Wettbewerbsposition des Unternehmens durch kostengünstige und sichere Versorgung mit Rohstoffen und Teilfabrikaten stärken sollen,
- binnenmarktorientierte Investitionsprojekte, die den Markt der Gastländer ausschöpfen sollen,
- staatlich induzierte Investitionsprojekte, bei denen eine durch öffentliche Fördermaßnahmen künstlich geschaffene Wirtschaftlichkeit bestimmend ist.

Bedeutsam sind für die Entscheidung, ob investiert wird und - insbesondere bei den staatlich induzierten Investitionsprojekten - wenn ja in welchem Land neben den kalkulierten langfristigen Ertragsaussichten², dem Stand des

1 Vgl. Reuber, G.L., Private Foreign Investment in Development, Oxford 1973, S.73ff

2 Die Ertragsaussichten werden bezüglich der erwähnten Steueranreize bestimmt durch
- die Zeitdauer der Steuerermäßigung, - die übliche Steuerrate, - die ermäßigte Steuerrate, - den Investitionshorizont, - den gewählten Kalkulationszinsfuß.
Eine ermäßigte Steuerrate kann danach z.B. die Amortisationsdauer einer Investition derart verkürzen, daß evtl. vorhandene Hemmnisse aufgrund eines vermuteten

Ausbau der Infrastruktur usw. nicht zuletzt die unterschiedlichen investitionsfördernden Maßnahmen sowohl des kapitalexportierenden als auch des kapitalimportierenden Landes, wozu auch die (bevorzugte) steuerliche Behandlung der vorgenommenen Investitionen zählt.

Die Förderungsmaßnahmen der Industrieländer¹ lassen sich in folgende Bereiche einteilen:²

- Investitionsschutz- oder -förderungsabkommen
- Garantiesysteme zur Abdeckung von politischen Risiken (Enteignung, Konvertierbarkeit der Währung, Transfer von Erträgen usw.)
- Informations- und Promotionsprogramme
- Öffentliche Finanzierungsmittel und -gesellschaften
- komplementäre öffentliche Unterstützungsmaßnahmen
- s t e u e r l i c h e Maßnahmen.

Bei den steuerlichen Maßnahmen ist zwischen denen zu unterscheiden, die sich auf die R e n t a b i l i t ä t (mittels gewinnbezogener Steuervorteile) der Investition beziehen und jenen, die Vergünstigungen bei der F i n a n z i e r u n g (mittels kapitalbezogener Steuervorteile) ergeben.

Die relative Bedeutung der einzelnen Förderungsmaßnahmen für die individuelle Investitionsentscheidung wird in der

höheren Risikos, d.h. einer höheren Unsicherheit einer Kapitalanlage in Entwicklungsländern, überwunden werden. Vgl. Burger, Erwin, Steuerpolitische Maßnahmen der Industrieländer zur Förderung von privaten Direktinvestitionen in Entwicklungsländern, Diss. Köln 1968, S.52ff

1 Zu den investitionsfördernden Maßnahmen der Entwicklungsländer siehe III.3.5.

2 Vgl. Pollak, Ch., Die Förderung von Direktinvestitionen im internationalen Vergleich, in: ifo - Schnelldienst, Heft 24/1980, S.14ff

Literatur bzw. von den Investoren, für die sie eingerichtet sind, höchst unterschiedlich bewertet, was sich in abweichenden diesbezüglichen Rangfolgen ausdrückt.

Als generelle Voraussetzungen zur Vornahme einer Investition in einem Entwicklungsland erwartet die Mehrzahl der Unternehmen vor allem¹

- akzeptable Bedingungen für Gewinntransfer und Kapitalrückführung
- Schutz gegen Enteignung
- Gleichbehandlung im Gastland.

Sind diese Grunderwartungen zufriedenstellend erfüllt, rücken in den meisten Fällen Vergünstigungen in den Vordergrund der Überlegungen, die die Rendite der Investition erhöhen, da "die Rentabilität die grundlegende Investitionsdeterminante"² darstellt. Nach einer Übersicht bei Robinson³ ist die "Aussicht auf relativ höhere Rendite" für über 50% der befragten Unternehmen bedeutendster Ein-

1 Vgl. Ergebnisse von diesbezüglichen Erhebungen z.B. bei Robinson, Harry J., *The Motivation and Flow of Private Foreign Investment*, Menlo Park, Cal. 1961, S.2; Barlow, Edward R. und Wender, Ira, *Foreign Investment and Taxation*, Englewood Cliffs 1955, S.448ff

2 Bethke, Volker und Koopmann, Georg, aaO., S.71. Die Rentabilität bezieht sich dabei einmal auf das gesamte Unternehmen (nicht der erwartete Buchgewinn der Tochtergesellschaft sondern ihr gesamter Beitrag zur Konzernleistung bestimmt die Investitionsentscheidung) und zum anderen auf die gesamte Laufzeit eines Investitionsobjektes. Die Verknüpfung der Rentabilitätserwartung mit den Sicherheitsvorstellungen stellt Chown, John F., *Taxation and Multinational Enterprise*, London 1974, S.63 her, mit der Vermutung, daß "if there are exchange restrictions on the repatriation of profits, the 'return' calculation may have to be on the basis of *r e m i t t a b l e*, rather than *e a r n a b l e* profits" (Hervorhebung durch Verf.).

3 Robinson, Harry J., aaO., S.25

flußfaktor in bezug auf mögliche Auslandsinvestitionen. Bei der Kalkulation der Rentabilität muß das Unternehmen i.d.R. eine wichtige - häufig aber überbewertete - Bedingung beachten: "To compensate for the extra trouble and risk of doing business abroad, this return must be higher than he can earn at home."¹

Bei der Betrachtung der zur Erfüllung dieser Forderung einsetzbaren Instrumente gelangt man unweigerlich zu folgender Überlegung: "Da Steuern den Gewinn unmittelbar beeinflussen, liegt es nun allzu nahe, durch eine Steuer-senkung die Rendite der Investition zu verbessern, wodurch der Unternehmer dann automatisch veranlaßt würde, diese zusätzliche Investition vorzunehmen."²

Eine solche Aussage muß natürlich an ihrer absoluten Bedeutung verlieren, wenn die Maximierung der Rendite nicht ausschließliches oder Überraschendes Bestimmungsmoment einer Investitionsentscheidung ist. Diese - sicher realistische - Einschränkung der obigen Aussage hat auch dazu geführt, daß die oftmals unterstellte, von Steueranreizen ausgehende Stimulierung zusätzlicher Investitionen häufiger in-frage gestellt wird.³ Unbehagen verursacht vor allem der Umstand, daß die Wirkung von steuerlichen Fördermaßnahmen statistisch nicht schlüssig nachmeßbar ist. Da sich eine Investitionsfunktion aus vielen Variablen zusammensetzt, können z.B. Änderungen im regionalen Investitionsaufkommen nur sehr vorsichtig mit etwaigen steuerlichen Fördermaßnahmen erklärt werden.

Vergleicht man z.B. die Entwicklung der Höhe der deutschen Direktinvestitionen in Entwicklungsländern, mit denen ein DBA besteht⁴, ist zu erkennen, daß in einigen Ländern (z.B. Korea, Malaysia, Pakistan, Singapur) der Anstieg der

1 Robinson, Harry J., aaO., S.2

2 Burger, Erwin, aaO., S.69

3 siehe unter III.3.5.

4 siehe Anhang V,6

Direktinvestitionen im Umfeld des Inkrafttretens eines DBA (d.h. im dem Abkommensschluß vorliegenden Verhandlungszeitraum oder in kürzerer Zeit danach) beginnt, in anderen DBA - Partnerstaaten aber nur relativ wenig Investitionen vorgenommen wurden oder aber auch ohne Bestehen eines DBA ein hoher Bestand an Direktinvestitionen vorlag.

Die Erklärung einer solchen unterschiedlichen Entwicklung ist mit diversen Einflußfaktoren möglich (Produktionsvorteile, Marktnähe, positiv eingeschätzte Veränderung des politischen Klimas usw.), sicher aber auch in etlichen von den aufgeführten Fällen über die Renditevorstellungen, die von den steuerlichen Fördermaßnahmen vor allem der Staaten, an denen die Kapitalströme vormals weitgehend vorbeiliefen, positiv beeinflußt werden. Diese Vorteile werden - wie noch zu zeigen ist - im wesentlichen über die DBA durchgeleitet.

Diese Einschätzung wurde bereits frühzeitig durch amerikanische Unternehmensbefragungen gestützt. Die bei Barlow/Wender befragten 366 Unternehmen antworteten auf die Frage nach "Changes required to interest companies in expansion" am häufigsten mit "more favorable tax treatment".¹ Als größte Hindernisse (impediments) der amerikanischen Politik bezüglich ausländischer Investitionstätigkeit nannten die Unternehmen die gesetzlichen Besteuerungsvorschriften, vor allem bezüglich der im Ausland erzielten Einkünfte.² Als diesbezügliche Förderungsmaßnahmen (encouragements) sahen die Unternehmen insbesondere "Favorable tax provisions", worunter u.a. die DBA aufgeführt sind.³

Vergleichbare Ergebnisse ergaben weitere vorgenommene

1 Barlow, Edward R. und Wender, Ira, aaO., S.452

2 Barlow, Edward R. und Wender, Ira, aaO., S.455

3 Barlow, Edward R. und Wender, Ira, aaO., S.458

Untersuchungen¹, nach denen ebenfalls Steueranreize unter den relativ bedeutendsten Investitionsfördermaßnahmen ausgewiesen wurden.² Eine Erhebung von Jüttner³ aus den Jahren 1973/74 ergab ferner, daß von den dort befragten deutschen Unternehmen unter den Fördermaßnahmen der Bundesrepublik DBA und einseitige Steuererleichterungen nach dem EntwStG und Bundesgarantien am höchsten eingeschätzt werden

Nach diesen Feststellungen und unter Berücksichtigung des Umstandes, daß die angeführten Untersuchungen überwiegend älteren Datums sind, wogegen heute in den größeren kapitalimportierenden Entwicklungsländern die privaten Kapitalanlagen unter weitgehender Rechtssicherheit stehen, ist die für den Fortgang dieser Arbeit wesentliche Aussage angemessen, daß - mit den später gezeigten Methoden - DBA geeignet und notwendig sind, die Erhöhung der Rentabilität einer erfolgten Investition durch gewährte Steuererleichterungen der Entwicklungsländer auch nach der steuerlichen Behandlung im Inland zu realisieren, die Investi-

-
- 1 Die Vielfalt und Aussagekraft der Ergebnisse einzelner Studien mag eine bei Hellawell, Robert, United States Income Taxation and Less Developed Countries; A Critical Appraisal, in: Columbia Law Review, Vol. 66, No.8, Dec. 1966, S.1413 zitierte Studie des Stanford Research Institute unterstreichen. Danach wurde ermittelt, "that the most important factor in stimulating particular foreign investments was prior foreign travel by company representatives."
 - 2 Vgl. nähere Angaben bei Jüttner, Heinrich, Förderung und Schutz deutscher Direktinvestitionen in Entwicklungsländern, Baden-Baden 1975, S.150ff
 - 3 Vgl. Jüttner, Heinrich, aaO., S.160ff
 - 4 Die Problematik der richtigen Bewertung aller diesbezüglichen Aussagen und Untersuchungen verdeutlicht die Meinung eines deutschen Politikers, nach der "für die Investitionsentscheidungen der deutschen Unternehmen die steuerlichen Vergünstigungen des Entwicklungshilfe-Steuerergesetzes nur eine untergeordnete Rolle spielen." Porzner, Konrad, Die Auswirkungen des Entwicklungshilfe-Steuerergesetzes, in: Wirtschaftsdienst 1973/IV, S.231

tionen insgesamt unter eine "staatsvertragliche Absicherung"¹ zu stellen und als eine Art "internationale Steuer-garantie"² zu wirken. Insbesondere unter längerfristigen Gesichtspunkten schaffen DBA "einen zwischenstaatlich abgesicherten Besteuerungsschutz, der Investitionshemmungen aus Sorge unvorhersehbarer und unübersehbarer Steuerfolgen abbaut."³

Neben dem Aspekt, welche Bedeutung das Vorhandensein von DBA allgemein für private Investitionsentscheidungen hat, ist in den letzten Jahren in der internationalen Abkom-menspraxis ein weiterer - diese Arbeit bestimmender - Aspekt zunehmend gewichtiger geworden:

Können DBA von den Industrieländern gezielt als ein I n - s t r u m e n t d e r E n t w i c k l u n g s p o l i - t i k eingesetzt werden, indem sie mittels " ... bewußter Lenkung privater Unternehmertätigkeit und privaten Kapi-tals der Industriestaaten zur wirtschaftlichen Erschließung der Entwicklungsländer ... "⁴ über ihren eigentlichen (fiskalischen) Zweck hinaus neue entwicklungspolitische Funktionen übernehmen?

1 Weitere Ausführungen zu den Förderungswirkungen von DBA in bezug auf private Direktinvestitionen auch bei Goltz, Horst, Förderung privater Kapitalanlagen in Entwick-lungsländern, Köln 1975; Scholz, Werner, Zum Funktions-wandel internationaler Doppelbesteuerungsabkommen, Göt-tingen 1965, S.111ff; Jüttner, Heinrich, aaO., S.65ff; OECD, Fiscal Incentives for Private Investment in Deve-veloping Countries, Report of the OECD Fiscal Committee, Paris 1965, S.57ff; Schneider, Winfried, Direktinvesti-tionen und die Politik der Entwicklungsländer, Berlin 1974, S.169f

2 Debatin, Helmut, Perspektiven ..., aaO., S.411

3 Debatin, Helmut, Handbuch ..., aaO., S.4

4 Scholz, Werner, aaO., S.143

II.4. DBA als Instrument der Entwicklungspolitik?

Zur Beantwortung der Frage, ob DBA unter dem Blickpunkt einer veränderten Abkommensgestaltung unter den sonstigen Instrumenten der Entwicklungshilfe zu zählen sind, werden zwei miteinander in Zusammenhang stehende Punkte betrachtet:

- Sind staatlich geförderte private Direktinvestitionen in Entwicklungsländer als Form der (öffentlichen) Entwicklungshilfe anzusehen?
- Können DBA als finanzwirtschaftliches Instrument zu einer veränderten Aufteilung der weltweiten Steuereinnahmen beitragen und in dieser Funktion als entwicklungspolitisch sinnvolle Ergänzung zur eigentlichen öffentlichen Entwicklungshilfe eingesetzt werden?

II.4.1. Kapitaltransfers als Mittel der Entwicklungshilfe

II.4.1.1. Öffentliche Kapitaltransfers

Im allgemeinen Sprachgebrauch werden mit dem Begriff **Entwicklungshilfe** nur die Leistungen öffentlicher Haushalte verbunden.¹ Eine solche Kapitalhilfe

1 Nach den Grundsätzen des DAC gelten als öffentliche Entwicklungshilfe an Entwicklungsländer vergebene Zuschüsse, Kredite, - die vom öffentlichen Sektor gewährt werden, - die vorwiegend zur Förderung der Wirtschaftsentwicklung und der Hebung des Lebensstandards des Empfängerlandes dienen und - die - soweit es sich um Kredite handelt - mit vergünstigten Bedingungen ausgestattet sind. Dazu kommen Leistungen, die im Rahmen der öffentlichen technischen Hilfe erbracht werden. Siehe dazu Helmschrott, Helmut X. und Pollak, Christian, Instrumente und Praxis anderer Geber im Grenzbereich zwischen öffentlicher und privater Zusammenarbeit mit den Entwicklungsländern, Ifo - Institut (Forschungsauftrag des BMZ), München 1979, S.1

wird über die Budgets der betreffenden staatlichen Organisationen abgewickelt. Die fast ausschließlich politisch motivierten Transfers¹ werden i.d.R. zu Konditionen gewährt, die nicht den herrschenden Kapitalmarktbedingungen entsprechen.² Sie sollen die in den Entwicklungsländern bestehende Sparlücke überbrücken helfen und insbesondere Investitionen in die Infrastruktur des jeweiligen Landes ermöglichen.

Zunehmend begrenzt wird ein sinnvoller und möglicher Einsatz öffentlicher Kapitalhilfe jedoch durch

- die erschöpfbare Aufnahmefähigkeit für Fremdkapital (Absorptionsfähigkeit³) dieser Art in vielen Entwicklungsländern. Zum einen steigt mit zunehmendem Kapitalimport die Höhe der Verschuldung gegenüber den Kapitalgebern - selbst bei Krediten mit hohem Zuschußcharakter muß der zunehmende Zins- und Tilgungsdienst berücksichtigt werden, zum anderen ist ein produktiver, wachstumswirksamer Einsatz des aufgenommenen Kapitals nur begrenzt möglich. Neben der Gefahr, daß mit öffentlichen Geldern Fehlinvestitionen in den Empfängerländern getätigt werden, ist zu berücksichtigen, daß "erst auf einer höheren Stufe der Entwicklung ... eine Darlehensfinanzierung der dann geplanten Projekte wegen ihrer wachsenden Produktivitätseffekte

1 Zu der These, daß öffentliche Transfers überwiegend nicht ökonomisch begründet sind vgl. Heidhues, Franz, Zur Theorie der internationalen Kapitalbewegungen, Tübingen 1969, S.145; Kruse - Rodenacker, Albrecht, Kapitalhilfe, Berlin 1970, S.16ff

2 Vgl. Kruse - Rodenacker, Albrecht, aaO., S.25f

3 Hemmer, Hans-Rimbert, Die Bedeutung ausländischer Direktinvestitionen für die wirtschaftliche Entwicklung der Dritten Welt, in: Zeitschrift für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften, 92. Jahrgang, 1972, S.156. Zum Begriff der Absorptionsfähigkeit und der dazugehörigen Theorie ausführlich UNCTAD, An Assessment of Constraints to Development and the Role of External Assistance in the Least Developed Countries, Genf 1975, S.2ff

und erwarteten Rentabilität möglich (ist)"¹;

- die schwindenden Fähigkeiten der kapitalexportierenden Länder bezüglich der Darlehensgebung, da insbesondere die verstärkte Belastung der Zahlungsbilanzen nahezu aller Industriestaaten durch ihre Energieimporte dazu führt, die von den Vereinten Nationen verabschiedete Strategie der steigenden Entwicklungshilfe (bis 0,7% des Bruttosozialprodukts der Industriestaaten) als bloße Absichtserklärung bestehen zu lassen.

An diesem Punkt setzt die Überlegung an, daß die zwangsläufig auftretende Lücke zwischen notwendigen und tatsächlich vorgenommenen (öffentlichen) Transferzahlungen an die Entwicklungsländer zunehmend durch private Kapitaleleistungen verringert werden kann.

Während die staatliche Kapitalhilfe an den langfristigen Entwicklungsmöglichkeiten der begünstigten Volkswirtschaften (unter Berücksichtigung der *s o z i a l e n* Grenzleistungsfähigkeit der Investitionen) orientiert ist, richten sich die privaten Kapitalexporte an privatwirtschaftlichen Rentabilitäten (der *p r i v a t e n* Grenzleistungsfähigkeit der Investitionen) aus.²

Staatlicher und privater Kapitalexport stehen nach Guth in einem Komplementärverhältnis zueinander, wobei dem Staat mit den öffentlichen Leistungen die Aufgabe zufällt, den privaten Leistungen, deren "eigentliches Betätigungsfeld die Investition in der Rohstoffherzeugung und in der

1 Kruse - Rodenacker, Albrecht, aaO., S.35. Zum Verschuldungs- und Aufnahmeproblem ders. ausführlicher S.29ff. Dazu auch Guth, Wilfried, Der Kapitalexport in unterentwickelte Länder, Basel/Tübingen 1957, S.127ff

2 Vgl. dazu Heidhues, Franz, aaO., S.63ff. Es wird allerdings ausdrücklich auf die Problematik der Theorie über die Grenzleistungsfähigkeit der Investitionen - insbesondere der der öffentlichen - bezüglich deren Übertragbarkeit auf die Realität verwiesen.

industriellen Fertigung ist, den Weg zu öffnen, indem er den Entwicklungsprozeß in Gang zu setzen hilft."¹ Vielfach herrscht sogar die Ansicht, daß "capital from official sources is only a transitional arrangement, and that foreign economic aid should be gradually replaced by a flow of private financial resources."²

II.4.1.2. Zur Wirkung von ausländischen Direktinvestitionen im Entwicklungsprozeß

Die zunehmende relative Bedeutung der privaten Direktinvestitionen an den gesamten Kapitalströmen in die Entwicklungsländer verdeutlichen die Zuwachsraten der Direktinvestitionen einerseits und die der öffentlichen Entwicklungshilfe andererseits: In der zweiten Hälfte der 70er Jahre nahmen die Direktinvestitionen mit nominal 15% jährlich erheblich stärker zu als die öffentlichen Kapitalleistungen mit rund 10% jährlich (ebenfalls nominal).³ Diese Entwicklung wird jedoch kontrovers diskutiert. Im folgenden wird deshalb dargestellt, welche Vorteile Entwicklungsländer von privaten ausländischen Direktinvestitionen erwarten können und welche Nachteile sie dabei möglicherweise in Kauf nehmen müssen. Ferner werden die

1 Guth, Wilfried, aaO., S.25. Bei dieser Argumentation ist zu berücksichtigen, daß private Investitionen durch solche öffentlichen Vorleistungen in überaus starkem Maße von den Steuerzahlern des Geberlandes subventioniert werden: "Tax payers in donor countries subsidise, to some extent, the operations of MNEs by providing aid for infrastructure projects which make those operations profitable." Streeten, Paul, Costs and Benefits of Multinational Enterprises in Less-Developed Countries, in: Dunning, John H. (Hg.), The Multinational Enterprise, London 1971, S.248.

2 Meier, Gerald M., The International Economics of Development, New York, London, Tokio 1968, S.133

3 Pollak, Ch., aaO., S.14

Wirkungen privater Direktinvestitionen auf die unterschiedlichen Gruppen von Entwicklungsländern - gemessen an ihrem Entwicklungsstand - angesprochen.

Der wirtschaftliche Entwicklungsprozeß eines Landes ist nach Überwiegender Ansicht der mit diesem Thema befaßten Autoren¹ mit einer intensiven Expansion des industriellen Sektors zu beschleunigen, da sich auch in Entwicklungsländern fast ausschließlich nur der Industrie-, nicht aber der Agrarbereich, in einem dynamischen Wirtschaftssystem zum führenden Sektor entwickeln kann.

Auf der Grundlage dieser These sind viele Entwicklungsländer den Weg gegangen, über eine intensive Förderung des industriellen Sektors eine Erhöhung ihres Sozialproduktwachstums und die Lösung des Arbeitslosenproblems zu erreichen.

Eine Beschleunigung der angestrebten Entwicklung wird in vielen Fällen von dem Einsatz privaten ausländischen Kapitals erhofft, das die Sparlücke und das technologische Defizit in den Kapitalimportländern verringern helfen und durch die Investitionsvornahme die Devisenposition des Landes verbessern soll.

Die zahlreichen Kritiker dieser Form der privaten ausländischen Kapitalleistungen bezweifeln nicht nur den entwicklungspolitischen Nutzen, der durch diese Transaktionen erzielt werden kann, sondern schreiben diesen sogar im Rahmen der Neo-Imperialismustheorie (danach wird die Ausbeutung der Entwicklungsländer nicht mehr von den Industriestaaten sondern von kapitalistischen Konzernen

1 Vgl. hierzu und zum folgenden vor allem Hemmer, Hans-Rimbert, Wirtschaftsprobleme..., aaO., S.283ff; Meier, Gerald M., aaO., S.137ff. Zu einzelnen Problembereichen (z.B. Zahlungsbilanzeffekte, Störung der Kapitalbildung im Gastland) ausführlich auch Bethke, Volker und Koopmann, Georg, aaO., S.77ff; Guth, Wilfried, aaO., S.46ff

vorgenommen) die Ursachen für die heutige und - wegen der Behinderung des Übergangs zu einer höheren Entwicklungsstufe - künftige Rückständigkeit dieser Länder zu.¹

Zur Begründung dafür werden vor allem folgende Argumente angeführt:

- Von den mit den Investitionsvorhaben zusammenhängenden Ausgaben und Erträgen kommt den Entwicklungsländern nur ein kleiner Teil zugute.
- Die ausländischen Unternehmen exportieren vor allem Agrarprodukte und Rohstoffe, was einerseits zu einer Verschlechterung der Ernährungslage der Bevölkerung in diesen Ländern führt bzw. andererseits eine Reduzierung der Entwicklungschancen des betroffenen Landes mit sich bringt.
- Die von den niedrigen Lohnsätzen der heimischen Arbeiterschaft bestimmte Lohnsumme der Unternehmen fällt relativ gering aus, der Hauptteil der erwirtschafteten Einkommen dagegen entsteht als Bruttogewinn, der in Form von Zinsen und Dividenden in die Industrieländer transferiert wird. Dadurch steigt zwar das Bruttoinlandsprodukt des jeweiligen Landes, das Bruttosozialprodukt dagegen erhöht sich wegen dieser Transfers aber nur geringfügig. Gleichzeitig stellt sich eine Behinderung der inländischen Kapitalbildung und eine Belastung der Zahlungsbilanz ein.
- Die ausländischen Unternehmen werden nicht in das Wirtschaftssystem des Entwicklungslandes integriert und fördern dadurch das Entstehen entwicklungsfeindlicher 'Dualismen', d.h. einem traditionellen, endogenen, wirtschaftlich 'primitiven' Bereich wird ein 'fortschrittlicher' Bereich gegenübergestellt, der weitgehend impor-

¹ Vgl. eine ausführliche Darstellung dieser Diskussion bei Hemmer, Hans-Rimbert, Wirtschaftsprobleme..., aaO., S.491ff

tiert und exogen beeinflußt ist. Es ist danach auch zu befürchten, daß die leistungsfähigen Auslandsgesellschaften heimische Produzenten vom Markt verdrängen, wodurch sogar wegen ihrer i.d.R. kapitalintensiven Produktionsmethoden bisher Beschäftigte arbeitslos werden und sich das drückende Arbeitslosenproblem weiter verschärft.

- Die multinational tätigen Gesellschaften üben negativen Einfluß auf die wirtschaftliche und politische Souveränität ihrer Gastländer aus und bewirken eine zunehmende Abhängigkeit dieser Länder von den ausländischen Gesellschaften.

Dieser Aufzählung von befürchteten massiven Nachteilen stellen die Befürworter ausländischer Direktinvestitionen in Entwicklungsländern eine Liste gegenüber, die die **V o r t e i l e** solcher Aktivitäten aufzeigt. Insbesondere findet dabei eine differenziertere Beurteilung der Rolle der ausländischen Unternehmen im Entwicklungsprozeß der Entwicklungsländer statt. Das Schwergewicht dieser Betrachtung liegt auf den Wirkungen, die **d i r e k t** von den ausländischen Investitionen ausgehen (dadurch wird in Rechnung gestellt, daß auch durch heimische Investitionsvorhaben - positive und negative - Auswirkungen des Industriälisierungsprozesses, wie z.B. die Veränderung der terms of trade eines Landes oder Agglomerationserscheinungen, verzeichnet werden):¹

1 Vgl. wiederum Hemmer, Hans-Rimbert, Wirtschaftsprobleme..., aaO., S.497ff; Kebschull, Dietrich u.a., Entwicklungspolitik, 3.A., Opladen 1976, S.211ff. Nach Schuster, Helmut, Direktinvestitionen und Zahlungsbilanz in Entwicklungsländern, in: Zeitschrift für Wirtschaftswissenschaften, 93.Jg., 1973, wird ein Entwicklungsland seine Kalkulation über die Vorteilhaftigkeit einer ausländischen Investition auf folgende Faktoren abstellen: 1. Die Steuereinkünfte, die aus der Tätigkeit des ausländischen Unternehmens im Inland resultieren; 2. den Gesamtumfang der Produktion und 3. das Beschäftigungsniveau, das durch die Investition erreicht wird; 4. die externen Effekte auf die Heimatproduktion; 5. nationale Erwägungen (control aspect).

- Als hervorragender Vorteil ausländischer Direktinvestitionen ist die Erhöhung der inländischen Investitionsquote anzusehen. Dies trifft insbesondere auf die Länder zu, in denen der Kapitalmangel als hauptsächlichster Entwicklungsengpaß gilt. Das durch die Auslandsinvestition entstehende zusätzliche Wachstumspotential ist um so größer, je mehr Vorleistungen am Bruttoproduktionswert des Wirtschaftsgutes aus dem Gastland selbst stammen. Es tritt vor allem dann ein hoher Nutzen für das Entwicklungsland ein, wenn in den vorgelagerten Produktionsbereichen die zusätzliche Nachfrage durch zusätzliche Produktion gedeckt wird, was sich unmittelbar positiv auf die Höhe der Beschäftigung auswirkt.

- Eine positive Beeinflussung des Entwicklungsprozesses kann sich auch über eine Verbesserung der Devisenposition des Entwicklungslandes ergeben. Exportorientierte Produktionsbereiche erbringen in jedem Fall als Nettobeitrag einen Devisenzufluß; der diesbezügliche Effekt binnenmarktorientierter Direktinvestitionen ist nicht eindeutig zu bestimmen, er hängt von der produktbezogenen Deviseneinsparung (z.B. durch Importsubstitution) und dem Ausmaß ab, in dem das ausländische Unternehmen in die heimische Wirtschaft integriert ist (was sich insbesondere auf das Problem der Höhe des Gewinntransfers bezieht).

- Bedeutsam für den Entwicklungsprozeß eines Landes sind auch die Effekte des mit den Direktinvestitionen übertragenen technischen Wissens, das sich z.B. in neuen Produktionsformen oder beispielgebender administrativer Organisation darstellt. Die privaten Direktinvestitionen verbessern oder ermöglichen vielfach erst den Zugang der Entwicklungsländer zur fortgeschrittenen Technologie der Industrieländer, indem durch sie "ein ganzes Paket materieller und immaterieller ökonomischer Güter transferiert wird, die häufig wesentlich wichtiger als das Kapital

sind, ohne jedoch von diesem losgelöst werden zu können."¹ Es muß in diesem Zusammenhang deutlich darauf hingewiesen werden, daß sich positive Auswirkungen für das Entwicklungsland (Verringerung des "managerial and technological gap") nur dann einstellen können, wenn die importierten Produktionsverfahren an der gegebenen Faktorausstattung des Gastlandes orientiert sind.²

Die Argumente der Gegner und Befürworter von ausländischen Direktinvestitionen in Entwicklungsländern ergeben kein uneingeschränktes Pro oder Kontra. Unter dem Aspekt, daß selbst im extremen Fall der vollständigen Transferierung sehr hoher Gewinne durch das ausländische Unternehmen Anteile der Wertschöpfung im Entwicklungsland verbleiben und das inländische Einkommen erhöhen, sind die privaten ausländischen Direktinvestitionen m.E. grundsätzlich als positiver Faktor für die wirtschaftliche Entwicklung der Länder der Dritten Welt einzuordnen.³

-
- 1 Halbach, Axel J., Direktinvestitionen in Entwicklungsländern: Bedeutung, Probleme und Risiken, in: ifo-Schnelldienst, Heft 17-18/1979, S.65. In diesem Zusammenhang weist Hemmer, Hans-Rimbert, Wirtschaftsprobleme..., aaO., S.137ff auf die große Bedeutung des Faktors Humankapital für den Entwicklungsprozeß hin. Er zitiert eine amerikanische Untersuchung, die zu dem Ergebnis kommt, daß "unterschiedliche Humankapitalausstattungen einzelner Länder in erheblich stärkerem Maße zu den festgestellten PKE-Unterschieden beitragen als divergierende Ausstattungen mit Sachkapital und natürlichen Ressourcen." (S.138) Zu Formen und Problemen des Technologietransfers ausführlich Agarwal, Jamuna P. u.a., Übertragung von Technologien an Entwicklungsländer, Tübingen 1975, S.5ff
 - 2 So weist z.B. die Bundesregierung in ihren Thesen für die Zusammenarbeit mit den Entwicklungsländern insbesondere auf die Bedeutung arbeitsintensiver, den wirtschaftlichen Bedingungen der Entwicklungsländer angepaßten Technologie- und Organisationsmethoden hin. BMZ, aaO., S.37, These 10
 - 3 Meier, Gerald M., aaO., S.141 geht sogar so weit, daß er Investitionen auch dann noch als Erbringer von "national benefits" einschätzt, wenn "the entire increase in productivity accrues as foreign profits", unter der Voraussetzung, daß "the government taxes these profits or receives royalties from concession agreements."

Mit Blickpunkt auf die vorgestellten Kritikpunkte ist den Entwicklungsländern allerdings anzuraten, die Aktivitäten der Multinationalen Unternehmen auf ihrem Territorium intensiv zu beobachten, um möglichen Schwierigkeiten vorzubeugen. Dazu ist es notwendig, bereits im Vorfeld der diesbezüglichen Entscheidungen - z.B. Genehmigungsverfahren, vor allem aber auch Förderungsersuchen - solche Investitionsprojekte zu selektieren, die die voraussichtlich höchsten Nutzen für das jeweilige Entwicklungsland mit sich bringen werden.

Zu dieser Zielsetzung müssen auch die Industrieländer von ihrem distanzierteren Standort aus beitragen, indem sie versuchen, ihre Fördermaßnahmen für die heimischen Investoren bezüglich deren Interessen in den einzelnen Entwicklungsländern daran zu orientieren, welche Art von Investitionen für welches Land passend sein kann. Kriterium hierbei ist der unterschiedliche Entwicklungsstand der einzelnen Länder.

In diesem Zusammenhang läßt sich anhand der Konzentration eines großen Teils der privaten deutschen Direktinvestitionen in relativ wenigen Entwicklungsländern (s. Anhang VI.6) zeigen, daß die meisten Investoren Länder bevorzugen, die bereits einen fortgeschrittenen Entwicklungsstand aufweisen. Dies bezieht sich i.d.R. vor allem auf das Vorhandensein einer gut ausgebauten Infrastruktur und relativ hohe Pro-Kopf-Wachstumsraten des Bruttosozialprodukts.¹

In diesen Ländern erscheint denn auch der Einsatz von g r ö ß e r e n Industrieprojekten als sinnvoll und nützlich für die weitere Entwicklung, insbesondere hinsichtlich der importierten Technologien.

1 Vgl. Pollak, Ch., aaO., S.19, der - mit Einschränkungen bezüglich einzelner Länder - auch stabile politische Verhältnisse anführt.

Als vorteilhaft wäre für solche Länder z.B. die Erschließung und Ausbeutung von Rohstoffen oder eine Industrie anzusehen, die über die Ausbildung heimischer Arbeitskräfte und eine hohe Wertschöpfung positive Impulse gibt. Diese Aktivitäten müssen sich allerdings unter der nationalen Kontrolle des Entwicklungslandes vollziehen, um zu gewährleisten, daß z.B. die Rohstoffvorräte dem Land langfristig nutzen, daß durch die Heranbildung einer Schicht von qualifizierten inländischen Arbeitskräften keine gravierenden verteilungspolitischen Probleme entstehen oder daß Industrien eingesetzt werden, durch die die vorhandenen natürlichen Ressourcen des Landes wirtschaftlich verwertet werden (z.B. Investitionen im Energiebereich: Zweifelhaft ist der Nutzen von Kernkraftwerken in Ländern, die über große Reserven an Kohle oder Wasserenergie verfügen) und neue Abhängigkeiten zu den Industrieländern entstehen.

Zu beachten ist ferner, daß Investitionen von großen ausländischen Unternehmen die Wettbewerbsverhältnisse des Gastlandes nicht unnötig stören, d.h., daß z.B. kleine aber leistungsfähige inländische Betriebe nicht verdrängt werden.

Das Hauptaugenmerk bei den fortgeschrittenen Entwicklungsländern bezüglich der ausländischen Investitionen sollte demzufolge auf der Qualität des technologischen know-hows für den Entwicklungsprozeß liegen.

Anders ist die Situation in der Gruppe von Entwicklungsländern, in die nur relativ wenig ausländische Direktinvestitionen fließen. Diese Länder sind für fremde Unternehmen als Standort vor allem deshalb weniger interessant, weil die vorhandene wirtschaftliche (und politische) Struktur als wenig erfolversprechend für privatwirtschaftliche Aktivitäten eingeschätzt wird.

Im Gegensatz zu der ersten Gruppe von kapitalimportierenden Entwicklungsländern muß diese an einer anderen Art

von Investitionen interessiert sein: Projekte, deren wirtschaftlicher und technologischer Umfang kleiner dimensioniert ist, die dadurch für das betreffende Land passender erscheinen. Ein niedriger einheimischer Kapitalstock und eine große Anzahl von unbeschäftigten Menschen mit geringen Einkommen lassen den Einsatz von - gemessen an Maßstäben der Industriestaaten - anspruchsvollen Industrieobjekten als verfehlt erscheinen.¹ Gebraucht werden dagegen leistungsfähige kleinere oder mittlere Betriebe, die mit relativ arbeitsintensiven Methoden produzieren und möglichst ohne Vorleistungen aus dem Ausland auskommen. Als besonders nützlich erscheinen Produkte, die in die weniger entwickelte Nachfragestruktur des Entwicklungslandes passen bzw. Exportgüter, die dem Land Devisen bringen, die ihrerseits zur weiteren Entwicklung beitragen können.

Unternehmen solchen Zuschnitts lassen sich auch am ehesten in die Wirtschaft des Gastlandes integrieren und tragen damit langfristig und kontinuierlich zu dessen wirtschaftlicher Entwicklung bei. Ein längerfristiges Engagement erscheint deshalb als wahrscheinlich, da gerade in kleineren und mittleren Unternehmen die größten Bedenken hinsichtlich möglicher Investitionen in Entwicklungsländern bestehen, dafür aber einmal durchgeführte Investitionsentscheidungen sicher nicht kurzfristig revidiert werden.

An diesem Punkt setzt die Frage an, mit welchen Fördermaßnahmen sowohl die Industrie- als auch die Entwicklungsländer Hemmnisse der privaten Investoren beseitigen helfen können.

1 Musgrave, Richard A., Finanztheorie, aaO., S.376,460 führt diesbezüglich aus, daß das Hauptproblem der Entwicklungsländer nicht in der Situation der Unterbeschäftigung liegt, sondern in einer zu geringen Produktion infolge von Kapitalknappheit und der daraus resultierenden niedrigen Reallohnquote. Eine Lösung kann nur erreicht werden "durch Kapitalbildung, welche sich sowohl auf technische Fertigkeiten als auch auf Fabrikanlagen und Ausstattungen erstrecken muß." (S.460)

II.4.1.3. Zur Stellung der privaten Kapitaltransfers als Mittel der Entwicklungshilfe

Nach den vorigen Überlegungen wird für die weitere Abhandlung davon ausgegangen, daß von privaten ausländischen Direktinvestitionen Überwiegend positive Effekte auf die wirtschaftliche Entwicklung der Entwicklungsländer ausgehen. Obwohl ihr Anteil an der gesamten Brutto-Sachkapitalbildung in den Ländern der Dritten Welt nur bei etwa 5 bis 10 % liegt, ist ihre wirtschaftliche Bedeutung dennoch außerordentlich hoch.

Aus dem Umstand heraus, daß private Investitionen in Entwicklungsländer nicht im theoretisch und praktisch notwendigen Umfang von den Investoren vorgenommen werden (wenn die private und die soziale Grenzleistungsfähigkeit der Investitionen nicht übereinstimmen), muß zur Erfüllung der Forderung nach möglichst effizienter Verteilung des Kapitals eine staatliche Förderpolitik unterstützend eingreifen.¹

Die Bundesregierung hat diese Notwendigkeit für ihre Politik formuliert: Sie "weist mit Nachdruck auf die Bedeutung der privatwirtschaftlichen Zusammenarbeit für den wirtschaftlichen, technologischen und sozialen Fortschritt der Entwicklungsländer hin. Sie unterstützt dies durch den Ausbau ihres Förderinstrumentariums."²

Da eine (teilweise) Steuerung des privaten Kapitalverkehrs in die Entwicklungsländer zu einem in der Höhe zwar nicht meßbaren, aber unzweifelhaft bedeutsamen Ausmaß durch Maßnahmen auf dem Gebiet der Steuerpolitik erreicht wird, wobei die eingeräumten Investitionsanreize mehr oder minder große finanzielle Opfer des kapitalexportierenden

1 Vgl. dazu Heidhues, Franz, aaO., S.63f; s. auch vorher II.3.2.3. und oben III.3.5.

2 BMZ, aaO., S.37, These 9

Landes bedingen, gilt: Eine über Steuerermäßigungen mitbeeinflusste Kapitalbewegung nimmt gewissermaßen teilöffentlichen Charakter an. Es ist somit zulässig, diese privaten Investitionen zum Bereich der Entwicklungshilfe im weiteren Sinne zu zählen. Es wird bei dieser Argumentation nicht auf die absolute Höhe eines materiellen Opfers des Industrielandes abgestellt, sondern allein auf den Umstand, daß die Transaktion zu günstigeren Konditionen vollzogen (abgerechnet) wird, als es ansonsten möglich wäre.¹

Da sich die DBA als ein bedeutungsvolles Instrument bei der Durchleitung einzelner steuerlicher Fördermaßnahmen darstellen bzw. selbst solche Vorteile begründen, sind sie nach diesem Ansatz zu den Instrumenten der Entwicklungspolitik zu zählen.

II.4.2. Neue Funktionen der DBA

Neben dem Mangel an privatem Kapital ist in den meisten Entwicklungsländern auch eine Fehlausstattung der Wirtschaft mit öffentlichem Kapital zu beklagen.² Das ist bezüglich der Steuereinnahmen insbesondere darauf zurückzuführen, daß den zuständigen Behörden keine genügenden Besteuerungsgrundlagen zur Verfügung stehen, bzw. daß sie die vorhandenen oftmals nicht in ausreichendem Umfang ausschöpfen können.³

1 Hellawell, Robert, aaO., S.1421 führt dazu aus, daß "a tax incentive designed to induce private investment in less developed countries is foreign aid - whatever else it might be." Diese Ansicht vertritt auch Hemmer, Hans-Rimbert, Wirtschaftsprobleme..., aaO., S.453ff; vgl. dagegen: Jüttner, Heinrich, aaO., S.72

2 Zu den Beziehungen zwischen diesem 'Sozialkapital' und dem 'Produktivkapital im engeren Sinne' vgl. Hemmer, Hans-Rimbert, Wirtschaftsprobleme..., aaO., S.140f

3 Dazu ausführlich unter III.3.2.

Ohne die Hilfe der Industriestaaten scheint eine Lösung dieses Konflikts schwierig. Eine wirkungsvolle Abhilfe erfordert allerdings ein Umdenken dieser Staaten hinsichtlich der Art und Weise der Unterstützung der Länder der Dritten Welt. Als wirkungsvolle Mechanismen bieten sich vor allem solche an, die eine weltweite Aufteilung bestimmter finanzieller oder technologischer Ressourcen unter besonderer Berücksichtigung der wirtschaftlichen Umstände der Entwicklungsländer ermöglichen.¹

In diesem Zusammenhang wird im folgenden untersucht, ob DBA "über die bloße Vermeidung der Doppelbesteuerung hinaus zu Instrumenten der wirtschaftlichen Zusammenarbeit"² ausgebaut werden können. Begreift man die DBA über ihre bisherige Funktion innerhalb eines bereits ansatzweise stattfindenden internationalen Finanzausgleichs hinaus als "Bestandteil des internationalen Finanzrechts"³, können sie bei entsprechender Ausgestaltung im Rahmen einer globalen Entwicklungsstrategie eingesetzt werden. Dabei wirken sie einerseits als eine Lenkungsfunktion bezüglich eines Teils des weltweit für Investitionen zur Verfügung stehenden privaten Kapitals in die Entwicklungsländer und tragen dadurch andererseits zur Verbesserung der fiskalischen Verhältnisse in eben diesen Ländern bei.

In den folgenden Teilen der Arbeit wird zunächst anhand des OECD-Muster-DBA die damit angestrebte Form der internationalen Abkommenspraxis vorgestellt. Anschließend werden daraus die Bereiche gezeigt, die bei Abkommensschlüssen zwischen Industrie- und Entwicklungsländern für letztere nachteilig sind und welche Gegenvorschläge zur Milderung dieser Nachteile erarbeitet worden sind.

1 Zu anderen Instrumenten als DBA siehe Kapitel V.

2 Ritter, Wolfgang, Steuerbeziehungen..., aaO., S.419

3 Geiger, Rainer, aaO., S.423

III. DAS OECD-MUSTER-DBA UND DESSEN PROBLEMATIK IN BEZUG AUF
DIE INTERNATIONALE ABKOMMENSPRAXIS MIT ENTWICKLUNGSLÄNDERN
=====

III.1. Die Grundkonzeption des OECD-Muster-DBA

Das OECD-Muster-DBA zur Vermeidung der Doppelbesteuerung des Einkommens und des Vermögens von 1977¹ auf der Basis des Modells von 1963 ist - wie vorher erwähnt - als Vorlage für die gemeinsame Abkommenspraxis der (Mitglied-) Staaten konzipiert.

Zentraler Regelungsbereich des OECD-Muster-DBA ist die U m g r e n z u n g d e r B e s t e u e r u n g i m Q u e l l e n s t a a t. Diese Umgrenzung wird durch vier Ansätze erreicht:²

- uneingeschränkte Aufrechterhaltung der Quellenbesteuerung
- Einschränkung der Besteuerungsgrundlage
- Einschränkung der Steuerhöhe
- Aufhebung der Quellenbesteuerung

Hebt das Abkommen die Quellenbesteuerung auf, sind die betreffenden Einkünfte und Vermögenswerte nur noch im Wohnsitzstaat der Besteuerung unterworfen. In den anderen Fällen müssen mit Hilfe der Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (Freistellungs- oder Anrechnungsmethode)

1 Das OECD-Muster-DBA ist abgedruckt bei Korn-Debatin, aaO., Anhang A. Zitate aus diesem Abkommen und dem dazugehörigen Kommentar stammen jeweils aus dieser Quelle.

2 Vgl. zu den folgenden Ausführungen Korn-Debatin, aaO., Systematik I 42ff; Debatin, Helmut, Außensteuerrecht..., aaO., S.441f

Steuererleichterungen bei der Wohnsitzbesteuerung gewährt werden. Die entsprechenden Vorschriften sind als zweite zentrale Säule des Abkommens anzusehen.

- Herausragendes Beispiel für den Fall der **A u f r e c h t e r h a l t u n g** der Quellenbesteuerung ist das Recht zur Besteuerung unbeweglichen Vermögens und der daraus fließenden Einkünfte ausschließlich durch den Staat, in dem das Vermögen liegt (Belegenheitsprinzip, Art. 6 OECD-Muster-DBA).

- Die **E i n s c h r ä n k u n g** der Besteuerungsgrundlage wird von der Erfüllung bestimmter sachlicher Voraussetzungen abhängig gemacht. Eine Art gedanklicher Trennlinie legt fest, ob der Steuertatbestand innerhalb des Rahmens für die Aufrechterhaltung der Quellenbesteuerung liegt oder ob diese aufgehoben wird. Kriterium hierbei ist der unterschiedlich starke Grad der Verwurzelung der Einkommenserzielung im Quellenstaat. Vor allem ist dies von Bedeutung für die Zuordnung der Besteuerungskompetenz bei Unternehmensgewinnen und Einkünften aus Arbeitstätigkeit.

Bei den Unternehmensgewinnen ist als zentraler Ansatzpunkt das **B e t r i e b s t ä t t e n p r i n z i p** eingeführt.¹ Der Quellenstaat darf danach Unternehmen des Wohnsitzstaates nur dann besteuern, wenn sie auf seinem Gebiet eine Betriebsstätte unterhalten.²

1 Bühler, Otmar, Prinzipien ..., aaO., S.175 bezeichnet das Betriebsstättenprinzip als wesentliches Element des Internationalen Steuerrechts.

2 Bühler, Otmar, Internationales ..., aaO., S.60 führt im historischen Zusammenhang aus, daß "seit dem Aufkommen umfassender allgemeiner Einkommensteuern im letzten Viertel des 19. Jahrhunderts bewußt nicht jede gewerbliche Betätigung der Ausländer im Inland erfaßt werden sollte, sondern nur eine solche von einer gewissen Intensität, für die eine feste Anlage den geeignetsten Maßstab zu bieten schien. Betriebe von Ausländern, bei denen sie gegeben war, mußten schon unter dem Gesichtspunkt des Wettbewerbs auf eine Linie mit inländischen Gewerbebetrieben gestellt werden."

Bei den Arbeitseinkünften gilt mit entsprechender Konsequenz das Arbeitsortprinzip, wonach die Besteuerung dem Staat zufällt, in dem die Arbeit ausgeübt wird.

- Die B e g r e n z u n g der Steuerhöhe wird bei der Besteuerung von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren vorgenommen. Da unterstellt wird, daß diese Einkünfte aus solchen Investitionen bzw. anderen Leistungsaustauschen stammen, die - im Gegensatz zu aktiv erwerbstätigen Unternehmen - keine nachhaltige wirtschaftliche Verflechtung im Quellenstaat mit sich bringen, wird diesem nur die Besteuerung mit einem abkommensmäßig festgelegten Steuerhöchstsatz zugebilligt.

- Die vollständige Aufhebung der Quellenbesteuerung hat größere Bedeutung praktisch nur in Verbindung mit der sog. Auffangklausel, die für alle in einem Abkommen nicht ausdrücklich geregelten Einkünfte die Quellenbesteuerung aufhebt (vgl. Art. 21 OECD-Muster-DBA).

Der zweite zentrale Regelungsbereich des Abkommens betrifft die Vorschriften über den Ausgleich der Doppelbesteuerung im Wohnsitzstaat. Hier kommen die Steuerbefreiungs- oder die Steueranrechnungsmethode zur Anwendung, wobei grundsätzlich auf die letztere bei Einkünften zurückgegriffen wird, die einer der Höhe nach begrenzten Quellenbesteuerung unterliegen.

III.2. Die Regelungen des OECD-Muster-DBA im einzelnen

III.2.1. Eingangsbestimmungen

Nach der Festlegung des Geltungsbereichs des Abkommens (Art. 1), der Aufzählung der unter das Abkommen fallenden Steuern (Art. 2), allgemeinen Begriffsbestimmungen (Art. 3)

und der Bestimmung des steuerlichen Wohnsitzes einer von dem Abkommen berührten (ansässigen) Person (Art. 4)¹ wird in Art. 5 der Begriff und der steuerliche Umfang der Betriebstätte festgelegt.

III.2.2. Das Betriebstättenprinzip

Nach der diesbezüglichen Grundlage aller DBA gilt:
"Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaates können nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, das Unternehmen übt seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebstätte aus."²

Die Steuerbehörden eines Vertragsstaates haben demnach vor der Besteuerung eines Unternehmens des anderen Vertragsstaates zu prüfen, ob dieses Unternehmen eine Betriebstätte in ihrem Land unterhält und, wenn ja, welche der dort erzielten Gewinne der Betriebstätte zuzurechnen sind. Die Frage nach den Betriebstättenmerkmalen klärt Art. 5 OECD-Muster-DBA.

Danach bedeutet im Sinne des Abkommens "der Ausdruck 'Betriebstätte' eine feste Geschäftseinrichtung, in der die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird." (Art. 5,1). Neben der festen Geschäftseinrichtung, deren Umschreibung in den DBA - Betriebstättenartikeln beispielhaft konkretisiert wird durch einerseits begründende (z.B. Ort der Leitung, Zweigniederlassung, Fabrikationsstätte, Montage) bzw. durch andererseits betrieb-

1 In diesem Zusammenhang ist der Problemfall der internationalen steuerlichen Behandlung von Personengesellschaften zu erwähnen. Diese genießen - ähnlich wie Betriebstätten - keinen Abkommensschutz - dieser wird ihren Gesellschaftern zugeordnet. Vgl. Debatin, Helmut, Entwicklungsaspekte des internationalen Steuerrechts, in: RIW/AWD, Januar 1980, S.4ff

2 Art. 7,1 OECD-Muster-DBA

stättenausschließende Beispiele. Weiterhin kann auch eine 'personelle Vertretung' durch einen abhängigen Vertreter¹ subsidiär eine Betriebstätte begründen² - allerdings nicht beim bloßen Vorhandensein eines Warenlagers, von dem regelmäßig Auslieferungen für das Unternehmen vorgenommen werden (Anknüpfungsmerkmal ist eine gewöhnlich ausgeübte Vollmacht zum Abschluß von Verträgen). Eine reine Einkaufstätigkeit dagegen begründet keine Betriebstätte.

Besteuert werden bei der Betriebstätte abkommengemäß nur die Gewinne, die ihr zuzurechnen sind. Damit wird die Theorie von der "Attraktivkraft der Betriebstätte" abgelehnt, nach der der Quellenstaat beim Vorhandensein einer Betriebstätte für a l l e aus seinem Gebiet dem Unternehmen zufließenden Einkünfte - z.B. auch bei Direktverkäufen durch das Stammhaus in den Quellenstaat - steuerberechtigt sein soll.

Die Vorschrift, daß die Betriebstätte Anknüpfungsmoment für die Quellenbesteuerung ist, verlangt, daß in den Verhandlungen zum Abschluß eines DBA eine genaue, für beide Vertragspartner verbindliche Umgrenzung des Begriffs festgelegt wird. Dieser Umstand deutet auf ein bei DBA - Verhandlungen stets vorhandenes Konfliktpotential hin: Eine weite Auslegung des Betriebstättenbegriffs erbringt automatisch dem Quellenstaat Einnahmenvorteile (da er allein - siehe vorher - das Recht zur Besteuerung erhält), eine engere Fassung dagegen nutzt dem Wohnsitzstaat.

1 Eine vergleichende Darstellung der Vertreterbestimmungen im deutschen Recht und im DBA - Recht bei Bopp, Gerhard, Die Besteuerung von Betriebstätten, in: Deutsche Steuer-Zeitung, Ausgabe A, Nr. 6, 1974, S.92f

2 Vgl. Debatin, Helmut, OECD-Empfehlungen ..., aaO., S.379. Zum folgenden auch Kormann, Hermut, Die Steuerpolitik der internationalen Unternehmung, Düsseldorf 1968, S.83ff; Rieger, Horst, aaO., S.121ff

Es ist deshalb nicht verwunderlich, daß im Rahmen des internationalen Verteilungskampfes um Steuerquellen in der nationalen Gesetzgebung der Betriebstättenbegriff möglichst weit gefaßt wird, um einerseits die Anknüpfungspunkte zur Besteuerung inländischer Betriebstätten auf eine breite Basis zu stellen und andererseits eine günstige Ausgangsposition bei DBA - Verhandlungen einzunehmen.¹

Für Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen gilt gemäß Art. 6 das Belegenheitsprinzip, d.h., daß derjenige Vertragstaat steuerberechtigt ist, in dem das unbewegliche Vermögen liegt.

III.2.3. Die Besteuerung von Unternehmensgewinnen

In Fortsetzung und Ergänzung des Art. 5, der den Begriff der Betriebstätte definiert, wird in Art. 7 OECD-Muster-DBA geklärt, w e l c h e der gegebenenfalls erzielten Unternehmensgewinne der Betriebstätte zuzurechnen und bei ihr zu besteuern sind.² Als diesbezügliche Grundlage gilt, daß ihr nach dem Grundsatz des "dealing-at-arm's-length"³

1 Vgl. Bühler, Otmar, Prinzipien..., aaO., S.162; Debatin, Helmut, Handbuch..., aaO., S.9. Im deutschen Steuerrecht sind z.B. die Betriebstättenvoraussetzungen definiert als "feste örtliche Anlage oder Einrichtung von gewisser Dauer, die der Ausübung des Betriebs eines stehenden Gewerbes dient", wodurch im Gegensatz zum OECD-Muster-DBA auch Einkaufsstellen sowie 'sonstige Geschäftseinrichtungen' als Betriebstätte gelten (§ 16 StAnpG, § 12 AO). Ein Vergleich der Betriebstättenbegriffe bei Baranowski, Karl-Heinz, Besteuerung von Auslandsbeziehungen, Herne/Berlin 1978, S.83f; Bopp, Gerhard, aaO., S.91ff

2 Eine rechtlich selbständige Tochtergesellschaft ist nicht als Betriebstätte anzusehen. Nur bei Vorliegen spezieller Tätigkeiten für die Muttergesellschaft würde der darauf entfallende Anteil des Gewinns der Betriebstättenbesteuerung unterworfen werden. Vgl. Kommentar zu Abs. 5 und 6 sowie Art. 7,1 OECD-Muster-DBA

3 Vgl. ausführlich unter III.3.4.

die Gewinne zugerechnet werden, "die sie hätte erzielen können, wenn sie eine gleiche oder ähnliche Tätigkeit unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen als selbständiges Unternehmen ausgeübt hätte und im Verkehr mit dem Unternehmen, dessen Betriebstätte sie ist, völlig unabhängig gewesen wäre."¹ Es wird also als Maßstab für die Gewinnzuordnung eine Fiktion von der Betriebstätte als selbständiges Unternehmen aufgestellt.

Neben der Berücksichtigung eines 'richtigen' Preises für die vom Stammhaus gelieferten Waren sind der Betriebstätte auf dem Weg zur Besteuerung des tatsächlichen *N e t t o - e i n k o m m e n s* nach dem Grundsatz der "Ertrags- und Aufwandszuordnung"² - der im Gegensatz zum Entgeltprinzip steht - die Aufwendungen zuzurechnen, die das Unternehmen für die Zwecke der Betriebstätte an Dritte zu leisten hatte (Außenaufwand), ebenso ein angemessener Anteil an den allgemeinen Verwaltungs- und Geschäftsführungskosten des Unternehmens.³ Weitere Entgelte für Ausstattungen der Betriebstätte dürfen nicht berechnet werden, da kein Unternehmen an sich selbst verdienen kann. Das Ergebnis der Betriebstätte darf insbesondere auch nicht um Zinsen, Lizenzgebühren oder Dienstleistungsvergütungen gekürzt werden, denn " obwohl die Betriebstätte im Grundsatz auch im Verhältnis zu ihrem Stammhaus als selbständiges Unternehmen gedacht werden soll, was die Vorstellung einer Abrechnung wie im Geschäftsverkehr zwischen Dritten nährt, kann die in den Doppelbesteuerungsabkommen zu verankernde zwischenstaatliche Besteuerungszuordnung nicht darüber hinwegsehen,

1 Art. 7,2 OECD-Muster-DBA

2 Debatin, Helmut, Handbuch ..., aaO., S.11

3 Debatin, Helmut, OECD-Empfehlungen..., aaO., S.379; ders., Außensteuerrecht..., aaO., S.445. Es soll allerdings nicht zu einer doppelten Berücksichtigung kommen, wenn z.B. die angelieferten Waren zu Marktpreisen vergütet werden, in denen bereits Gemeinkosten des Unternehmens abgedeckt sind. Vgl. Debatin, Helmut, Handbuch..., aaO., S.11

daß Stammhaus und Betriebstätte wirtschaftlich Teile desselben Unternehmens sind, die deshalb nicht wie getrennte Unternehmen miteinander verkehren können."¹

Zu den Gewinnen der Betriebstätte zählen im Rahmen des "Betriebstätten - Vorbehalts" auch Zinsen oder Lizenzgebühren, die von Schuldnern des Quellenstaates stammen und die somit nicht lediglich der Quellenabzugsteuer (bzw. Befreiung bei Transfer an die Muttergesellschaft) unterworfen werden.²

Zur Ergebnisbestimmung können entweder die direkte oder die indirekte Gewinnermittlungsmethode angewendet werden. Bei der **d i r e k t e n** Methode geht es um die Umgrenzung des der Betriebstätte zuzurechnenden Gewinns. Das **i n - d i r e k t e** Verfahren setzt beim Endgewinn des Unternehmens an und teilt diesen nach einem angemessenen Schlüssel auf Stammhaus und Betriebstätte(n) auf. In der DBA - Praxis wird der direkten Methode der Vorzug gegeben, nicht zuletzt um eine Nivellierung der Einzelergebnisse zu vermeiden (diese tritt z.B. ein, wenn der eine Teil einen Verlust, der andere einen Gewinn erwirtschaftet hat).³

Gewinne aus dem Betrieb von Seeschiffen oder Luftfahrzeugen werden gemäß Art. 8 OECD-Muster-DBA in Abweichung vom Betriebstättenprinzip nur in dem Vertragstaat besteuert, in dem sich der 'Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung' des Unternehmens befindet (Sitzland). Diese Regelung beruht auf der Ansicht, daß der Gewinn aus internationalen Transportleistungen auf hoher See oder im neutralen Luftraum erzielt wird. Ferner soll damit eine Zersplitterung des Besteuerungsrecht auf viele Staaten und die daraus

1 Vgl. Debatin, Helmut, Handbuch ..., aaO., S.11

2 Vgl. Korn-Deabtin, aaO., Systematik IV 79

3 Vgl. Korn-Debatin, aaO., Systematik IV 94ff

resultierenden Schwierigkeiten bei der zwischenstaatlichen Gewinnaufteilung vermieden werden.¹

III.2.4. Die Verbundenen Unternehmen

Für die steuerliche Behandlung der **V e r b u n d e n e n U n t e r n e h m e n** (Tochtergesellschaften) hat das internationale Steuervertragsrecht in Art. 5,7 OECD-Muster-DBA die Schutzregel aufgenommen, daß ein beherrschtes Unternehmen allein aufgrund der Abhängigkeit nicht als Betriebsstätte des Quellenstaates angesehen werden darf. Dadurch können der (rechtlich selbständigen) Gesellschaft z.B. Zinsen oder Lizenzgebühren von der Muttergesellschaft in Rechnung gestellt werden, andererseits werden natürlich die Gewinnabführungen als Dividendenzahlungen behandelt, was i.d.R. nach dem innerstaatlichen Recht des Gastlandes eine Quellenabzugsteuer mit sich bringt.²

Art. 9 OECD-Muster-DBA beinhaltet mit der sog. 'Gewinnkorrekturklausel' eine international bedeutsame Vorschrift.

1 Vgl. Debatin, Helmut, Handbuch ..., aaO., S.12

2 Die unterschiedliche steuerliche Behandlung von Betriebsstätten und Tochtergesellschaften wirft die Frage auf, ob dadurch eine steuerliche Beeinflussung bezüglich der Wahl der Rechtsform einer Investition erfolgt. Als wesentlicher Nachteil der Betriebsstätte gilt diesbezüglich, daß das Periodenergebnis dem Unternehmen sofort zugerechnet wird, die Möglichkeit eines Steueraufschubs durch Belassung der von der Tochtergesellschaft erzielten Gewinne im Ausland (tax deferral) besteht nicht (dafür sind etwaige Verluste im Inland steuerlich absetzbar). Ein ursprünglicher Vorteil der Betriebsstätte (Anrechnung der im Ausland erhobenen Gewinnsteuern) wird bei Vorliegen eines internationalen Schachtelprivilegs ausgeglichen; ein anderer bezüglich der Gewerbesteuer verbleibt, so daß letztlich keine automatische Bevorzugung einer Rechtsform durch ein DBA entsteht. Vgl. ausführlicher Scharer, Hans-Eckart, aaO., S.535; Kormann, Hermut, aaO., S.87ff; Debatin, Helmut, Perspektiven ..., aaO., S.419f; Schneider, Winfried, aaO., S.68ff

Nach dieser können nach dem Maßstab des "arm's-length-dealing" die Steuerbehörden eines Vertragsstaates unter gewissen Voraussetzungen¹ den ausgewiesenen Gewinnen eines in ihrem Gebiet ansässigen Unternehmens weitere Gewinnteile zuschlagen und diese besteuern. Damit sollen unerwünschte manipulative Gewinnverlagerungen innerhalb verbundener Unternehmen korrigiert werden.

Die Behandlung dieses Vorganges im anderen Vertragsstaat ist im Muster-DBA nicht verbindlich geregelt, es ist lediglich vorgesehen, daß in solchen Fällen das Verständigungsverfahren, das in einem der folgenden DBA-Artikel geregelt ist, berührt wird. Danach muß der andere Vertragsstaat bei der Besteuerung des in seinem Gebiet ansässigen verbundenen Unternehmens einen angemessenen Ausgleich einräumen. Voraussetzung dazu ist allerdings, daß die ausgleichende Verwaltung von der Berechtigung der Gewinnkorrektur überzeugt ist. Probleme können sich demnach ergeben, wenn die Steuerbehörden beider Vertragsstaaten über die Angemessenheit der Geschäftsbeziehungen zwischen ihren Unternehmen unterschiedlicher Auffassung sind.²

Einkünfte, deren Besteuerung mit einem in der Höhe begrenzten Steuersatz im Quellenstaat vorgenommen wird, sind Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren.

1 Art. 9,1 OECD-Muster-DBA: "Wenn a) ein Unternehmen eines Vertragsstaates unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital eines Unternehmens des anderen Vertragsstaates beteiligt ist oder b) dieselben Personen unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital eines Unternehmens eines Vertragsstaates und eines Unternehmens des anderen Vertragsstaates beteiligt sind und in diesen Fällen die beiden Unternehmen in ihren kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen an vereinbarte oder auferlegte Bedingungen gebunden sind, die von denen abweichen, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden, so dürfen die Gewinne, die eines der Unternehmen ohne diese Bedingungen erzielt hätte, wegen dieser Bedingungen aber nicht erzielt hat, den Gewinnen dieses Unternehmens zugerechnet und entsprechend besteuert werden."

2 Vgl. Debatin, Helmut, OECD-Empfehlungen..., S.379f

III.2.5. Die Besteuerung von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren im Quellenstaat

In Art. 10 OECD-Muster-DBA wird vorgeschlagen, daß **D i - v i d e n d e n**, die eine Gesellschaft im Vertragstaat A an eine Person im Vertragstaat B zahlt, nur in B besteuert werden sollen. Staat A wird jedoch die Erhebung einer in der Höhe - verglichen mit Steuersätzen, die viele Staaten bei Nichtvorliegen eines DBA diesbezüglich vorsehen - beträchtlich begrenzten "Quellenabzugsteuer" eingeräumt. Diese soll 15% des Dividendenbetrages im Normalfall und - zur Erleichterung der Durchführung von Auslandsinvestitionen - 5% des Dividendenbetrages bei einer zwischengesellschaftlichen Beteiligung von mindestens 25% nicht überschreiten.¹ Die in den Beratungen zum Abkommen von 1977 erhobenen Forderungen eines Teils der OECD-Staaten hinsichtlich einer Verringerung der Beteiligungserfordernis auf 10% bzw. eine völlige Aufhebung der Quellensteuer konnten nicht durchgesetzt werden.²

In bezug auf die Besteuerung von **Z i n s e n** soll nach dem OECD-Muster-DBA (Art.11) ähnlich verfahren werden. Zinsen können vom Gläubigerstaat besteuert werden, wobei jedoch dem Quellenstaat in den Abkommen ein Besteuerungsrecht in Höhe von 10% des Zinsbetrages belassen werden kann. Als problematisch wird von Kritikern dieser Zuteilungserlaubnis angesehen, daß bei einer geringeren Steuerbelastung im Wohnsitzstaat - wenn der Zinsempfänger z.B. gegen die

1 Vgl. Debatin, Helmut, OECD-Empfehlungen..., aaO., S.380. Eine Einschränkung dieser Vorschriften findet sich für Staaten wie die Bundesrepublik, die die ausgeschütteten Gewinne der Gesellschaften mit einem niedrigeren Steuersatz belasten als die einbehaltenen Gewinne, da die Dividenden in der Einkommensteuer der Aktionäre berücksichtigt werden. Zum Ausgleich darf die Quellensteuer von Zahlungen an nicht - ansässige Aktionäre die in Art.7 genannten Sätze übersteigen.

2 Vgl. Debatin, Helmut, OECD-Empfehlungen..., aaO., S.380

Zinseinnahmen beträchtliche Finanzierungsbelastungen geltend macht, und die dem Bruttozinsertrag zuzuordnende Steuerbelastung wegen der Ermittlung nach dem Nettoergebnis auch bei höherem Steuersatz relativ gering ausfällt - trotz Anerkennung der Quellenabzugsteuer ein Steuerüberhang entsteht, der sich für den internationalen Wirtschaftsverkehr als hinderlich erweisen kann.¹

Ähnlich wie bei der Gewinnermittlung verbundener Unternehmen ist für Zinszahlungen in Art. 7,6 OECD-Muster-DBA die Klausel aufgenommen, daß diese Vorschrift des Abkommens nur auf die Beträge anzuwenden ist, die Schuldner und Gläubiger ohne das Bestehen "besonderer Beziehungen" vereinbart hätten. Darüberhinaus gezahlte Zinsen können nach dem jeweiligen Recht des zuständigen Vertragsstaates besteuert werden. Außerdem gilt wiederum der Betriebstätenvorbehalt, wenn die Erträge einer Betriebstätte des Quellenstaates zugeflossen sind.

Eine der bedeutsamsten Fragen der bilateralen Abkommensgestaltung betrifft die Vorschriften hinsichtlich der Besteuerung von **L i z e n z g e b ü h r e n**², also die "steuerlichen Belastungsbedingungen für den internationalen technologischen Leistungsaustausch."³ Nach Art. 12 OECD-Muster-DBA sollen Lizenzgebühren **a u s s c h l i e ß l i c h** im Wohnsitzstaat besteuert werden dürfen. Diese Regelung ist allerdings bei den Abkommensverhandlungen sehr umstritten, da sich in diesem wirtschaftlich so wichtigen Bereich "die Polarisierung der Besteuerung ... naturgemäß besonders stark bemerkbar"⁴ macht. Die gegenüber

1 Vgl. Debatin, Helmut, OECD-Empfehlungen..., aaO., S.380

2 Lizenzgebühren sind insbesondere Vergütungen für Patente, Warenzeichen, Pläne, Verfahren, Benutzung von Ausrüstungen oder Erfahrungen (know-how). Da das innerstaatliche deutsche Steuerrecht den Begriff der Lizenzgebühren als Einkommensquelle nicht vorsieht, ist zu prüfen, unter welcher Einkunftsart solche Beträge steuerpflichtig sind, z.B. als Einkünfte aus Gewerbebetrieb oder aus Vermietung und Verpachtung. Vgl. Debatin, Helmut, Wesen..., aaO., S.64

3 Korn-Debatin, aaO., Systematik I 46

4 Korn-Debatin, aaO., Systematik I 46

der Einkunftsgattung Zinsen unterschiedliche Behandlung liegt darin begründet, daß Zinsen nur Ertrag darstellen, Lizenzgebühren aber gleichzeitig auch eine Vergütung zur Amortisation des diesbezüglich notwendigen Investitionsaufwands enthalten.¹

Im übrigen gilt auch für die Verrechnung der Lizenzgebühren das Prinzip des 'arm's-length-dealing' und der Betriebsstättenvorbehalt.²

III.2.6. Die Besteuerung weiterer Einkunftsarten

Die einzelnen Regelungen über die Besteuerung weiterer Einkunftsarten werden im folgenden nur kurz erwähnt, da sie unter den später ausführlich erörterten Aspekten der Einsetzbarkeit von DBA als Instrument der Entwicklungspolitik - und der diesbezüglich kritischen Auseinandersetzung mit dem OECD-Muster-DBA - nicht von grundsätzlicher Bedeutung sind.

- Gewinne aus der Veräußerung von Vermögen können in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem dieses Vermögen liegt (Art. 13 OECD-Muster-DBA).
- Die Besteuerungszuordnung für Einkünfte aus unselbständiger Arbeit ist an jene für Unternehmensgewinne angeglichen: Die Besteuerung im Quellenstaat wird anerkannt, wenn die Einkünfte durch eine dort installierte 'feste Einrichtung' erzielt werden (Art. 14).
- Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, werden in dem Vertragsstaat besteuert, in dem die Arbeit ausgeübt wird.

1 Korn-Debatin, aaO., Systematik IV 241

2 Zur Berücksichtigung der in vielen Entwicklungsländern auf Patente und Lizenzen erhobenen indirekten Steuern siehe Menck, Karl W. und Greif, Siegfried, Technologietransfer in Entwicklungsländer, München 1977, S. 216f

Voraussetzung ist, daß sich der Steuerpflichtige während des Steuerjahres länger als 183 Tage im Quellenstaat aufhält, und die Vergütung von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt wird, der im Quellenstaat ansässig ist, und die Vergütungen von einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber im Quellenstaat hat.¹

- Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsgebühren aufgrund einer Tätigkeit für eine Gesellschaft im Quellenstaat können dort besteuert werden (Art. 16), ebenso Einkünfte von Künstlern und Sportlern (Art. 17) sowie Arbeitsvergütungen und Pensionen aus öffentlichen Kassen (Art. 19). Gleiches gilt für die Besteuerung des Vermögens (Art. 22).
- Ruhegehälter für frühere unselbständige Arbeit sollen dagegen im Wohnsitzstaat besteuert werden (Art. 18), genau wie alle anderen, im Abkommen nicht explizit behandelten Einkünfte (Art. 21).

¹ Bergmann, Arthur, Developing Countries and International Fiscal Law, Hannover 1968, S.60ff wirft die Frage auf, ob im Rahmen eines zwischenstaatlichen Finanzausgleichs die auf diese Einkommen erhobenen Steuern einer Aufteilung - ähnlich wie in Industriestaaten zwischen Arbeits- und Wohngemeinden - unterliegen sollten. Dieser Vergleich ist m.E. nicht haltbar, da die in einem Industrieland beschäftigten ausländischen Arbeitnehmer - vergleichbar dem Betriebsstättenprinzip - eine nachhaltige (wirtschaftliche) Einbettung in das Gastland erfahren. Mögliche 'Kompensationszahlungen an das Heimatland - z.B. für Ausbildungsaufwendungen und andere öffentliche 'Investitionen' - sind ebenfalls problematisch, da die im Gastland erworbenen Vorteile bei einer Rückkehr in das Heimatland gegengerechnet werden müßten.

III.2.7. Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

Art. 23 stellt schließlich die den Vertragspartnern zur Verfügung stehenden Methoden zur Beseitigung der Doppelbesteuerung gegenüber.¹

III.2.7.1. Die Steuerbefreiungsmethode

Die Steuerbefreiungsmethode sieht vor, daß Einkünfte und Vermögenswerte², für die Vertragstaat A aufgrund eines DBA steuerberechtigt ist und die er tatsächlich besteuert, im Rahmen der Steuerpflicht des Vertragstaates B sachlich steuerbefreit werden. Dabei sind - wie bereits erwähnt - die 'uneingeschränkte Befreiung' und die 'Befreiung mit Progressionsvorbehalt' zu unterscheiden.

Bei der ersten Methode bleibt das im Ausland erzielte Einkommen bei der Berechnung der inländischen Steuerlast völlig außer Betracht, während bei der zweiten Methode die ausländischen Einkünfte bei der Ermittlung des auf die übrigen Einkünfte anzuwendenden Steuersatzes berücksichtigt werden. In der überwiegenden Anzahl der Abkommen wird die Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt aufgenommen.

Die Befreiungsmethode wird immer dann angewendet, wenn sich die einkommensteuerliche Belastung des Steuerpflichtigen auf das steuerliche Niveau des Quellenstaates ausrichten soll. Als Maßstab hierzu gilt der Wettbewerbsgesichtspunkt: Wenn eine aktive, nachhaltige Teilnahme am Wirtschaftsgeschehen des Quellenstaates vorliegt, soll das dortige Steuerniveau als Teil des gesamten vorhandenen Standortklimas für die steuerliche Behandlung der erzielten Einkünfte maßgebend sein und der Besteuerungsan-

¹ Imfolgenden wird nur auf die Steuern vom Einkommen bezug genommen, da die diesbezüglichen Grundsätze auch für die Steuern vom Vermögen in gleicher Weise gelten.

spruch des Wohnsitzstaates zurücktreten. Der Gesichtspunkt der Wettbewerbsgleichheit gilt vor allem für gewerbliche Gewinne, da eine zusätzliche Belastung durch die Wohnsitzbesteuerung den im Ausland tätigen Betrieb gegenüber den Konkurrenten in diesem Land schlechter stellen würde.¹

In den Abkommen der Bundesrepublik wird die Befreiungsmethode i.d.R. für Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen, von einer Betriebstätte oder durch Arbeitstätigkeit eingeräumt. Im Rahmen dieser Abkommenskonzption werden aber grundsätzlich auch Dividenden aus Schachtelbeteiligungen (Beteiligung einer deutschen Kapitalgesellschaft mit mindestens 25% - uneinheitlich gemessen an den Stimmrechtsanteilen oder dem Gesellschaftskapital - an einer Kapitalgesellschaft des anderen Vertragsstaates) steuerbefreit. Dieses "internationale Schachtelprivileg" der DBA bewirkt über die indirekte Steueranrechnung des § 19a KStG hinaus eine von der Höhe der ausländischen Steuerlast unabhängige Befreiung von der deutschen Steuer. Es verhilft der Forderung nach der Kapitalimportneutralität im Gastland zum Durchbruch.²

III.2.7.2. Die Anrechnungsmethode

Die Steueranrechnungsmethode bezieht die ausländischen Einkünfte in die heimische Steuerbemessungsgrundlage ein und rechnet die im Quellenstaat abkommengemäß erhobene und gezahlte Steuer bis zu einem Höchstbetrag an (vgl. S. 30). Als wirtschaftliche Auswirkung hat der Steuerpflichtige in jedem Fall eine Belastung zu tragen, die sich nach dem Steueranspruch des höher besteuerten der

1 Vgl. Korn-Debatin, aaO., Systematik III 68ff; Debatin, Helmut, Wesen..., aaO., S.65

2 Vgl. Korn-Debatin, aaO., Systematik III 74

beiden Staaten ausgerichtet.¹ Im Endergebnis ist es für den betroffenen gleich, ob er seine Tätigkeit bei vergleichbarem Einkommen vor Steuern im In- oder im Ausland ausübt (unter der in diesem thematischen Zusammenhang nicht unwahrscheinlichen Voraussetzung, daß das Industrieland als Inland nicht geringer besteuert als das Entwicklungsland als Ausland).

Aus diesem Umstand ergeben sich für diese Arbeit einige wesentliche Probleme: Haben Unterschiede in den Steuerebenen der Industrie- und der Entwicklungsländer mehr oder weniger großen Einfluß auf die Investitionsentscheidungen, können sich - im Hinblick auf die wirtschaftliche Lage in den Entwicklungsländern - negative Auswirkungen auf die internationale Allokation des Faktors Kapital ergeben. Insoweit ist die Anrechnungsmethode insbesondere dann von Nachteil, wenn Entwicklungsländer spezielle 'tax - incentives' gewähren und diese aufgrund der Anrechnung aber nicht dem Investor sondern dem Fiskus des Wohnsitzstaates zugute kommen.

Die Anrechnungsmethode wird folglich in den DBA auch nur bei Einkunftsarten angewendet, bei deren Erzielung keine nachhaltige Verknüpfung des ausländischen Steuerpflichtigen mit der Wirtschaft des Gastlandes unterstellt wird. Dies ist vor allem bei der Transferierung von Zinsen, Dividenden und Lizenzgebühren der Fall.

1 Ein unausgeglichener Rest an gezahlter Quellensteuer verbleibt vielfach auch bei g l e i c h e n Steuersätzen: Der im Ursprungsland vorgenommene Quellenabzug bezieht sich i.d.R. auf den Bruttoertrag (von Dividenden, Zinsen usw.). Die Ermittlung der anteiligen Steuer im Wohnsitzstaat, die den Höchstbetrag für die Anrechnung festlegt, zieht dagegen den Nettoertrag als - verringerte - Besteuerungsgrundlage heran, so daß der Anrechnungsbetrag sich entsprechend vermindert. Vgl. Debatin, Helmut, Handbuch..., aaO., S.2; Surrey, Stanley S., United Nations Group of Experts and the Guidelines for Tax Treaties Between Developed and Developing Countries, in: Harvard International Law Journal, Vol. 19, Number 1, Winter 1978, S.24ff

III.2.8. Schlußvorschriften

In den Schlußvorschriften des OECD-Muster-DBA werden einige grundsätzliche Dinge geregelt:

- Art. 24 schreibt die Gleichbehandlung aller 'Staatsangehörigen' (natürliche und juristische Personen) vor. Damit wird eine an der Staatsangehörigkeit des Steuerpflichtigen anknüpfende steuerliche Diskriminierung untersagt, was sich vor allem auf die steuerliche Gleichbehandlung von Betriebstätten beziehen soll. Danach darf keiner der Vertragstaaten die auf seinem Gebiet befindlichen Betriebstätten von Unternehmen des anderen Staates steuerlich schlechter stellen als seine eigenen, eine vergleichbare Tätigkeit ausübenden Unternehmen.¹

- Art. 25 behandelt das zwischenstaatliche Verständigungsverfahren, das zwischen den zuständigen Behörden der beiden Vertragstaaten einzuleiten ist, wenn bei der Anwendung des Abkommens Meinungsverschiedenheiten oder sonstige Schwierigkeiten auftreten.

- Art. 26 enthält die bedeutsamen Vorschriften über die zwischenstaatliche Zusammenarbeit der von dem Abkommen betroffenen Behörden, insbesondere bezüglich des Austauschs von Informationen, die zur Durchführung des Abkommens und darüberhinaus sogar zur Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts - soweit die darauf basierende Besteuerung mit dem Abkommen in Einklang steht - erforderlich sind.

Nach dieser "Großen Auskunftsklausel" kann z.B. der Wohnsitzstaat im Quellenstaat anfragen, wie hoch die dem Steuerpflichtigen von dort überwiesenen Beträge (z.B. Zinsen) waren, weil es um deren Erfassung im Rahmen der mit dem

1 Vgl. Korn-Debatin, aaO., Systematik III 181 ff

Abkommen übereinstimmenden Wohnsitzbesteuerung geht.¹ Mit dieser Regelung soll die Grundlage einer abkommensgemäßen Besteuerung der betroffenen Steuerpflichtigen in den Vertragsstaaten - nicht zuletzt durch die Verhinderung von Steuerhinterziehungen - geschaffen werden. Ausgetauscht werden sollen z.B. auch Auskünfte über Verrechnungspreise zwischen Unternehmen und deren Tochtergesellschaften bzw. Betriebstätten, um eine als notwendig erachtete Gewinnberichtigung vornehmen zu können.

Zahlreiche DBA - insbesondere auch die der Bundesrepublik mit Entwicklungsländern - enthalten nur die "Kleine Auskunftsklausel", die den Informationsaustausch auf Auskünfte beschränkt, die lediglich zur Durchführung der DBA-Regelungen notwendig sind. Im Unterschied zum großen Auskunftsverkehr könnte der Wohnsitzstaat z.B. anfragen, in welcher Höhe eine Quellensteuer endgültig zu tragen war, da diese Auskunft die korrekte Durchführung der DBA - Vorschriften über die Steueranrechnung betrifft.²

Als wesentliche Einschränkung der Auskunftsklausel gilt grundsätzlich, daß keine Informationen erteilt werden, die über das jeweilige innerstaatliche Recht und die Verwaltungspraxis der Vertragsstaaten hinausgehen (das nationale Steuergeheimnis wird dabei **n i c h t** als Hinderungsgrund angesehen, da "die Abkommen für empfangene Auskünfte ein eigenes, von der Regelung des nationalen Rechts des

1 Vgl. Korn-Debatin, aaO., Systematik III 173; Ritter, Wolfgang, Internationale Steuerauskunft in rechtsstaatlicher Sicht, in: Deutsche Steuer-Zeitung, Ausgabe A, 1974, Nr. 15, S.270

2 Vgl. Korn-Debatin, aaO., Systematik III 173; Ritter, Wolfgang, Internationale..., aaO., S.267f. Debatin, Helmut, Entwicklungsaspekte..., aaO., S.9f sieht dagegen in den Formulierungen des zum Muster-DBA gehörenden Kommentars eine weitgehende Übernahme der Vorschriften zur "Großen" in die "Kleine Auskunftsklausel". Diese "Entfesselung des Auskunftsverkehrs" findet seine Grenze darin, daß kein Staat mehr Auskünfte geben muß, als es seiner innerstaatlichen Praxis entspricht.

Empfängerstaates unabhängiges Steuergeheimnis..."¹ begründen. Dieses internationale Steuergeheimnis soll insbesondere verhindern, daß einer der Vertragsstaaten Informationen (z.B. Preislisten), die er vom anderen erhalten hat, an Drittländer weiterleitet.

Im übrigen wird generell vom Abkommen die Preisgabe bestimmter Geheimnisse (z.B. Handels-, Geschäfts-,² Berufsgeheimnis) ausgeschlossen, so daß ohne konkrete Auflistung der bestehenden Ausschlüsse eine recht weitgehende Einschränkung der Informationsbegehren möglich ist.²

Wie bereits erwähnt - und wie aus der bisherigen Darstellung hervorgeht - sind die im OECD-Muster-DBA enthaltenen Abkommensvorschläge von den wirtschaftlichen Interessen der Industrieländer vor dem Hintergrund des zwischen ihnen stattfindenden Wirtschaftsaustausches geprägt.

Im folgenden wird anhand der Darstellung der strukturellen Voraussetzungen der Entwicklungsländer und der Struktur ihrer wirtschaftlichen Beziehungen zu den Industrieländern untersucht, ob und inwieweit einzelne Regelungen des OECD-Muster-DBA einer intensiveren Einbeziehung der Länder der Dritten Welt in die Weltwirtschaft und damit ihrer wirtschaftlichen Entwicklung allgemein entgegenstehen.

III.3. Die wirtschaftliche Ausgangsposition der Entwicklungsländer und das OECD-Muster-DBA

Bei der Erörterung möglicher Hilfsmaßnahmen für die wirtschaftliche Entwicklung der Entwicklungsländer wird vor allem an ausländische Unterstützungen wie öffentliche Kredite, spezielle Entwicklungsprojekte oder private In-

1 Ritter, Wolfgang, Internationale..., aaO., S.270f

2 Ritter, Wolfgang, Internationale..., aaO., S.270 sieht die allgemeine Übernahme des vom OECD-Muster-DBA in Art. 26 festgelegten Rahmens als "Ausdruck einer internationalen Vertragspraxis von seltener Geschlossenheit."

vestitionen gedacht. Daneben ist aber auch der Aspekt von hervorragender Bedeutung, den betroffenen Staaten Hilfestellung bei der Entwicklung und dem Ausbau ihrer "makroökonomischen Eigenfinanzierung"¹ zu leisten.

Die ökonomische und kulturelle Entwicklung eines Landes wird erst durch den Aufbau einer passenden Infrastruktur - Bildung, Gesundheitswesen, Kommunikationssysteme, Verkehrswege usw. - möglich. Zur Aufbringung des hierzu benötigten Kapitals muß ein Entwicklungsland aber nicht nur auf fremde Hilfe sondern und auch vor allem auf eigene Ressourcen zurückgreifen können, nicht zuletzt im Hinblick auf die eigene Unabhängigkeit. Aus diesen Überlegungen kann "die Bereitstellung ausländischer Kapitalhilfe nicht genügen, sie kann aber einen Entwicklungsprozeß in Gang setzen, der das wirtschaftliche Wachstum fördert."²

Das Hauptaugenmerk wird bei diesem Ansatz auf die Entwicklung eines funktionstüchtigen Fiskalsystems gelegt, das durch eine nationale Steuerpolitik zusammen mit sinnvoll gestalteten Ausgaben, die mit ausreichenden eigenen Einnahmen finanziert werden, zur Entwicklung des Landes beiträgt. Gemeinsames Kennzeichen nahezu aller - insbesondere der armen - Entwicklungsländer ist jedoch eine relativ geringe Höhe der Steuereinnahmen (im folgenden gemessen an der Steuerquote als Anteil der öffentlichen Einnahmen am Sozialprodukt).

Diese Aussage verdeutlichen zwei Untersuchungen über die Höhe der Steuerquoten ausgewählter Industrie- und Entwick-

1. Hemmer, Hans-Rimbert, Wirtschaftsprobleme..., aaO., S.407 zählt hierzu direkte Eingriffe (Gebote, Verbote) sowie geld- und finanzpolitische Maßnahmen.

2 Guth, Wilfried, aaO., S.80

lungsländer¹: Die erste, von der Weltbank vorgelegte Studie² vergleicht die Steuerquoten und die Zuwachsraten der Steuereinnahmen in diesen Ländern insgesamt. Danach ergab sich, daß bei einer Gruppe von 24 Entwicklungsländern (davon 7 'low-income developing countries') im Durchschnitt der Jahre 1972-76 das Verhältnis der Steuereinnahmen zum Sozialprodukt (GNP) nur 16,3 % (16,0 %) ausmachte. Das beruht zwar auf einer Steigerung gegenüber 1953/55 um 38 % (43 %), aber im Vergleich zu einer Gruppe von 15 Industriestaaten, die eine durchschnittliche Steuerquote von 36,2 % ausweisen, tritt das diesbezügliche Ungleichgewicht zwischen diesen Gruppen deutlich hervor.

Eine zweite, vom IWF veröffentlichte Studie³ umfaßt eine größere Anzahl von Ländern, aufgeteilt in mehrere Gruppen nach der relativen Höhe der gesamtwirtschaftlichen Steuerquote.:

Gesamtwirtschaftliche Steuerquoten⁽¹⁾ in OECD-Ländern und Entwicklungsländern 1972 - 76 (in %)

	<u>Gesamtwirtschaftliche Steuerquote</u>		
	<u>Hoch</u>	<u>Mittel</u>	<u>Niedrig</u>
OECD - Länder	5 Länder	13 Länder	5 Länder
	44,5	33,6	22,2
Entwicklungsländer	15 Länder	32 Länder	15 Länder
	25,7	15,4	8,8

(1) Verhältnis der Steuereinnahmen zum BIP

1 Ausführliche, den Zeitraum der 50er Jahre betreffende Untersuchungen hat Musgrave, Richard A., Fiscal Systems, aaO., S.142ff vorgenommen. Er untersucht dort z.B. das Verhältnis von indirektem Steueraufkommen, Einkommen- und Körperschaftsteueraufkommen/Pro-Kopf-Einkommen oder Sozialprodukt für ausgewählte Länder. Seine Ergebnisse unterstreichen die hier vorgenommenen Folgerungen.

2 The World Bank, aaO., S.73

3 Tait, Alan A. u.a., International Comparisons of Taxation for Selected Developing Countries, 1972-76, IMF Staff Papers, Vol. 26, März 1979, zitiert nach Goode, Richard, Grenzen der Besteuerung, in Finanzierung und Entwicklung, März 1980

Diese Übersicht unterstützt die These, daß eine relativ geringe Höhe der gesamtwirtschaftlichen Steuerquote auf eine öffentliche Armut insgesamt in den jeweiligen Ländern hinweist. Aus diesem Umstand kann jedoch nicht auf die Schwere der Abgabenbelastung der betroffenen Bevölkerung geschlossen werden. Dies verdeutlicht die Weltbank, die hierzu in bezug auf die Situation in den armen Ländern in ihrer Untersuchung feststellt, daß "even a Tax-to-GNP ratio of 15 % in such countries implies a heavy tax burden."¹

Die sich in den errechneten Angaben ausdrückende unzureichende Fähigkeit zur Einnahmenerzielung in den Entwicklungsländern wird auf ein zu niedriges Besteuerungspotential ("taxation potential") in diesen Ländern zurückgeführt.² Zur Erklärung dieses Umstands wird vor allem angeführt,³ daß

- wegen des geringen Pro-Kopf-Einkommens der Bevölkerung die ursprüngliche Besteuerungsgrundlage unzureichend ist⁴
- bei den meisten Steuerpflichtigen in diesen Ländern nur ein geringes Steuerbewußtsein unterstellt werden kann
- in vielen unterentwickelten Ländern nur eine mangelhaft organisierte und arbeitende Finanzverwaltung existiert.

1 The World Bank, aaO., S.73

2 Kaldor, Nicholas, The Role of Taxation in Economic Development, in: Robinson, E.A.G. (Hg.), Problems in Economic Development, New York 1965, S.171

3 Vgl. dazu Kaldor, Nicholas, The Role..., aaO., S.172; Prest, Alan R., Public Finance in Underdeveloped Countries, New York 1963, S.29ff, der insbesondere die Problematik des Einkommensbegriffs und die der persönlichen steuerlichen Veranlagung in Entwicklungsländern untersucht.

4 Goode, Richard, aaO., S.12 führt dagegen Untersuchungen des IWF an, die ergeben haben, daß "die Signifikanz des Pro-Kopf-Einkommens im Rahmen statistischer Analysen zur 'Erklärung' der Steuerquote zweifelhaft ist."

III.3.1. Zum Steuersystem und zur Struktur der öffentlichen Einnahmen in den Entwicklungsländern

Die wirtschaftliche Entwicklung eines Landes wird in sehr wesentlichem Maße von der Einnahmenhöhe und -struktur der öffentlichen Haushalte mitbestimmt: Einerseits wird dadurch das Ausmaß festgelegt, in dem der öffentliche Sektor im Entwicklungsprozeß expandieren kann, andererseits wird das Konsum- und Sparverhalten des privaten Sektors durch die Einnahmenpolitik beeinflusst, ebenso der Umfang der unternehmerischen Aktivitäten und die personelle Einkommensverteilung.¹

Als gemeinsames Kennzeichen der Steuersysteme in den Entwicklungsländern kann auf der Einnahmenseite ein deutliches Überwiegen der indirekten gegenüber den direkten Steuern ausgemacht werden. Berücksichtigt man neben den eigentlichen indirekten Steuern und den auf die Ein- und Ausfuhr von Waren erhobenen Abgaben auch noch die zu den direkten Abgaben insgesamt zählenden Sozialversicherungsbeiträge, wird die - von der absoluten Höhe der Einnahmen her betrachtet - verhältnismäßig geringe Bedeutung der Besteuerung von persönlichen Einkommen und Unternehmensgewinnen noch deutlicher.²

1 Vgl. Hemmer, Hans-Rimbert, Wirtschaftsprobleme..., aaO., S.408

2 Pätz, Jürgen, 'Steuersysteme und Steuerpolitik in den Entwicklungsländern, Göttingen 1966, S.20ff gibt einen historischen Überblick über die Gründe, die zu dieser Entwicklung geführt haben, wobei er insbesondere den Mangel an geeignetem Verwaltungspersonal für die Vernachlässigung der direkten Steuern anführt. Neumark, Fritz, aaO., S.27 führt den Umstand, daß in den Entwicklungsländern "starkes Gewicht auf verhältnismäßig einfache, wenn auch 'unsoziale' Steuern gelegt wird" auf die Tatsache zurück, "daß hier der allgemeine Entwicklungsgrad die Anwendung fortschrittlich-raffinierter Besteuerungsformen und -methoden (vorläufig) nicht zuläßt."

Die folgende Übersicht mit den diesbezüglichen Ergebnissen der IMF-Studie zeigt, daß der Anteil der Einkommen- und Gewinnsteuern an den gesamten öffentlichen Einnahmen mit zunehmendem Entwicklungsstand der Länder ansteigt.

Struktur der öffentlichen Einnahmen in OECD-Ländern und Entwicklungsländern 1972 - 76 (in % der öffentlichen Einnahmen insgesamt)

	<u>Gesamtwirtschaftliche Steuerquote</u>		
	<u>Hoch</u>	<u>Mittel</u>	<u>Niedrig</u>
OECD-Länder	5 Länder	13 Länder	5 Länder
direkt erhobene Abgaben ¹	69,6	67,8	62,6
davon: Einkommen- und Gewinnsteuern	44,9	39,6	27,6
indirekt erhobene Abgaben ²	30,4	32,2	37,4
Entwicklungsländer	15 Länder	32 Länder	15 Länder
direkt erhobene Abgaben ¹	42,1	29,2	26,3
davon: Einkommen- und Gewinnsteuern	37,4	24,2	22,2
indirekt erhobene Abgaben ²	57,9	70,8	73,7

1 Einkommen-, Gewinn- und Vermögensteuern, Sozialversicherungsbeiträge

2 Abgaben auf Güter und für Dienstleistungen, sonstige Steuern

Hemmer¹ führt in diesem Zusammenhang aus, daß trotz der technischen Problematik bei der Durchführung der Steuergesetze und den damit verbundenen relativ hohen Erhebungskosten ein Ausbau der direkten Steuern für den Entwicklungsprozeß eines Landes unabdingbar ist.

Berücksichtigung muß dabei aber in jedem Fall die Forderung finden, daß vorhandene und potentielle neue Steuern nicht nur nach ihrer fiskalischen Ergiebigkeit, sondern auch unter dem Gesichtspunkt ihrer Einsetzbarkeit bei der Erfüllung des gesamtwirtschaftlichen Zielkatalogs beurteilt werden müssen.

Im Hinblick auf die Finanzierung der innerhalb dieses Prozesses notwendig werdenden öffentlichen Ausgaben wird die Einführung von progressiv bemessenen Steuern als besonders aussichtsreich angesehen. Diese müssen zur Vermeidung eines Rückgangs der Steuerquote eine Aufkommenselastizität von größer eins aufweisen, um relativ rückläufige Einnahmen aus indirekten Steuern kompensieren zu können. In einem Steuersystem mit einem hohen Anteil progressiver Steuern, deren Bemessungsgrundlage nicht unterproportional zur Entwicklung des Volkseinkommens reagiert, nimmt eine progressive Einkommensteuer einen hervorragenden Rang ein.

Ein progressiv ausgestaltetes Steuersystem kann zudem politische Vorteile mit sich bringen, wenn nämlich durch die Anwendung stark ansteigender Grenzsteuersätze auf hohe Einkommen eine Zustimmung zur breiten Besteuerung der Masseneinkommen erreicht werden kann.² Es muß allerdings auch auf mögliche negative Folgen einer übermäßigen Progression hingewiesen werden, wenn diese nämlich zu wirtschaftlicher Inaktivität oder zu Steuerumgehung oder -hinterziehung führt.

1 Hemmer, Hans-Rimbert, Wirtschaftsprobleme..., aaO., S.410ff

2 Vgl. Goode, Richard, aaO., S.13

Die Einführung einer umfassenden Einkommensteuer ist aber in den Ländern mit geringen Pro-Kopf-Einkommen nur schwer möglich. Einerseits fehlt bei der Masse der Einkommensbezieher die materielle und soziale Grundlage (Einsicht in die Besteuerung, Alphabetismus usw.) für eine einträgliche Besteuerung, andererseits wird bei einer b e g r e n z t e n Heranziehung ausschließlich der hohen Einkommen die Steuer- und Kapitalflucht zunehmen und es werden sich neue Finanzierungslücken ergeben.

Weniger von Erhebungs- und Veranlagungsschwierigkeiten behindert ist dagegen eine beschränkte Einkommensteuer, bei der einfache Steuerbemessungsgrundlagen für leicht erfaßbare Steuerobjekte gefunden werden können (beispielhaft wäre die Besteuerung der Einkünfte von Grund und Boden). Dennoch werden auch bei dieser Variante der Einkommensbesteuerung die Verwaltungsschwierigkeiten sowie Überlegungen bezüglich des Verteilungsaspekts manche Probleme aufwerfen¹, so daß befürchtet werden muß, daß auch diese Form der Besteuerung - zumindest in einem relativ frühen Stadium der Entwicklung eines Landes - letztlich ineffizient bleiben muß.

Wesentlich aussichtsreicher für die Finanzverwaltung eines Entwicklungslandes ist i.d.R. die d i r e k t e B e s t e u e r u n g d e s U n t e r n e h m e n s - s e k t o r s, worunter in diesem Zusammenhang größere nationale und internationale Unternehmen zu zählen sind.² Bei diesen Gesellschaften können die Behörden die Vor-
teile eines mehr oder weniger geordneten Rechnungswesens

1 Vgl. Hemmer, Hans-Rimbert, Wirtschaftsprobleme..., aaO., S.414f, der aus einigen Untersuchungen zitiert, nach denen letztlich nur sehr wenige Personen in Entwicklungsländern von einer progressiven Einkommensteuer betroffen sind.

2 Kaldor, Nicholas, The Role..., aaO., S.182 bezieht in diesen Unternehmenssektor nicht nur die "large scale enterprises" sondern auch "the employees of such enterprises" ein.

in Anspruch nehmen, die Steuermentalität der Unternehmen ist besser ausgebildet als die von Einzelpersonen und das Ausweichen einer Steuerbelastung durch plötzliche Verlagerung des Ortes der wirtschaftlichen Betätigung ist kaum möglich.

Aus diesen Überlegungen heraus haben viele Entwicklungsländer ihre Körperschaftsteuer - teilweise auf Kosten der personellen Einkommensbesteuerung - stark ausgebaut, nicht selten "at rates which are comparable with those found in Western countries."¹

Die Ausgestaltung der auf den Unternehmenssektor bezogenen Gewinnsteuern kann über den eigentlichen Einnahmeneffekt hinaus zu einer entwicklungspolitisch notwendigen Lenkungsfunktion verwendet werden:

Zum einen kann durch gewährte Vergünstigungen zusätzliches (äusländisches) Kapital mobilisiert werden, zum anderen können die Kapitalströme gezielt in die volkswirtschaftlichen Sektoren geleitet werden, in denen sie den größten Nutzen stiften werden. "Direkte Steuern auf den Unternehmensbereich sind damit ein unverzichtbares Instrument einer rationalen Entwicklungspolitik."²

In Zusammenhang mit der internationalen DBA-Praxis ergibt sich aufgrund dieser Überlegungen, daß die Industrieländer

1 Prest, Alan R., aaO., S.40

2 Hemmer, Hans-Rimbert, Wirtschaftsprobleme..., aaO, S.416. In diesem Zusammenhang ist der Auffassung von Bethke, Volker und Koopmann, Georg, aaO., S.127 zu widersprechen, wonach die öffentliche Hilfe weitaus stärker zur Haushaltsfinanzierung der Entwicklungsländer beiträgt als die MNU. Selbst wenn berücksichtigt wird, daß den Steuerzahlungen häufig Subventionsleistungen gegenüberstehen, haben m.E. eigene Steuereinnahmen - nicht zuletzt unter dem Unabhängigkeitsaspekt - eine höherwertige Qualität für die jeweiligen Staaten. Darauf weist z.B. auch Meier, Gerald M., aaO., S.133 hin.

indirekt positiven Einfluß auf die Höhe der Steuereinnahmen der Entwicklungsländer nehmen können, indem sie

- ihnen - zumindest bis zum Erreichen eines gewissen Entwicklungsstandes - in den DBA ein gegenüber der Abkommenspraxis zwischen Industriestaaten weitreichenderes Quellenbesteuerungsrecht an den ihren Unternehmen aus den betreffenden Ländern zufließenden Einkommen zugestehen (weil dort einerseits "the marginal utility of additional revenue is greatest"¹ und andererseits die Voraussetzungen zur Besteuerung dieses Sektors bereits vorhanden sind) und

- ihnen auf diesem Weg langfristig die Aussicht auf einen Ausbau des gesamten direkten Teils der Steuereinnahmen eröffnen, da durch die vorgeschlagene Verfahrensweise die Möglichkeiten der Entwicklungsländer zur Anziehung zusätzlichen Kapitals (neben der leichter möglichen Gewährung von Steuererleichterungen können sie vor allem den Ausbau ihrer Infrastruktur verstärken) mit eigenen Mitteln verbessert werden.

Dadurch erweitert sich wiederum der besteuerebare Unternehmensbereich (und damit die relativ sicheren Einnahmequellen), ferner mag sich ein größerer Teil der Wohnbevölkerung durch die möglichen Auswirkungen der Investitionen (höheres Einkommen, bessere Bildung) zu einer Gruppe entwickeln, deren direkte Besteuerung in zunehmendem Maße unter den verschiedenen steuerpolitischen Aspekten lohnenswerter wird. Als Folge einer solchen Politik ergäbe es sich, daß "a greater contribution through tax revenues would reduce the need for development aid."²

1 Bergmann, Arthur, aaO., S.13

2 Streeten, Paul, aaO., S.248. Auch Burger, Erwin, aaO., S.39f weist darauf hin, daß "Steueranreize den Fiskus immer noch billiger zu stehen kommen können als entsprechende Transferzahlungen an die Entwicklungsländer." Darüberhinaus "deuten zumindest rein theoretische Überlegungen darauf hin, daß langfristig (durch die steuerpolitische Förderung, d.Verf.) kein Einnahmeverlust zu befürchten ist."

In den folgenden Punkten wird untersucht, welche ungünstigen Bedingungen die Entwicklungsländer allgemein bei ihren DBA-Abschlüssen mit Industriestaaten beklagen müssen. Ferner ist zu fragen, inwieweit das OECD-Muster-DBA den vorher entwickelten Ansprüchen genügt, bzw. ob die Anwendung einzelner Regelungen in DBA mit Entwicklungsländern nicht sogar negative Auswirkungen auf deren fiskalische Ordnung erwarten lassen, was zu einem Teil die jahrelang feststellbare Abneigung der Entwicklungsländer zum Abschluß von DBA erklären könnte.

III.3.2. Zum Problem der Finanzverwaltungen in den Entwicklungsländern

Die Tatsache, daß nahezu alle Entwicklungsländer nur verhältnismäßig geringe Steuereinnahmen erzielen, ist neben den begrenzten wirtschaftlichen Besteuerungsgrundlagen vor allem auf den weitgehenden Mangel an funktions-tüchtigen Steuerbehörden zurückzuführen. So führt z.B. Kaldor¹ aus, daß das niedrige Steueraufkommen in vielen Entwicklungsländern nur dem Umstand zuzuschreiben ist, daß die bestehenden Steuerverordnungen nicht genügend durchgesetzt werden - sei es in der Unfähigkeit der Verwaltung oder in der häufig anzutreffenden Korruption innerhalb der Behörden begründet. Pätz² führt die diesbezüglich herrschende Ansicht an, die dahin geht, "den Unzulänglichkeiten der Administration das sogar größere, zumindest aber ein paritätisches Gewicht gegenüber allen sonstigen Hemmungsfaktoren in den Entwicklungsländern zuzuschreiben." Nach Neumark³ hängt weiterhin auch die

1 Kaldor, Nicholas, The Role..., aaO., S.189

2 Pätz, Jürgen, aaO., S.44

3 Neumark, Fritz, aaO., S.280

"äußere fiskalische Wettbewerbsneutralität" in hohem Maße von der Effizienz der jeweiligen Steuerverwaltung bzw. -erhebung ab.

Um das 'taxation potential' eines Landes besser ausbeuten zu können, müßte also eine effizient arbeitende Administration in den einzelnen Ländern aufgebaut werden, die sich auf die Tätigkeit von ausreichend ausgebildeten, erfahrenen und integren Beamten stützen kann - eine für viele Entwicklungsländer aus eigener Kraft kaum zu bewältigende Aufgabe.¹

Aus dem derzeitigen Zustand der Verwaltungsschwäche etlicher Entwicklungsländer lassen sich vor allem zwei Problembereiche ableiten:

- Bei der steuerlichen Behandlung der oft als bedeutendsten Steuereinnahmequelle angesehenen Unternehmen - insbesondere den Tochtergesellschaften international tätiger Unternehmen - steht die betreffende Behörde des Entwicklungslandes i.d.R. versierten Fachleuten gegenüber. Diese verfügen normalerweise über "modern techniques of business administration"², wie z.B. über ein kompliziertes Rechnungswesen, ausländische Verwaltungshilfe oder sonstige spezielle Kenntnisse.

Überwachung und Kontrolle der Geschäftstätigkeit dieser Unternehmen zu deren angemessener Besteuerung wird nicht zuletzt dann problematisch, wenn sie über eine auslän-

1 In diesem Zusammenhang ist aus einer Analyse der UNCTAD, An Assessment..., aaO., S.15 fast eine Verpflichtung der Industriestaaten zur Ausbildung entsprechender Fachleute herauszulesen: Die Maßnahmen westeuropäischer Staaten beim Aufbau des Bildungswesens in vielen Entwicklungsländern konzentrierten sich nach dem 2. Weltkrieg auf die Grundausbildung und den universitären Bereich, vergessen wurde jedoch die Ausbildung des zur Entwicklung eines Landes notwendigen Mittelbaus, "the need for which greatly exceeds that for generalist university graduates."

2 Kaldor, Nicholas, The Role..., aaO., S. 180

dische Muttergesellschaft geführt werden. Zum einen wird dann vielfach die Gefahr erkannt, daß die zwischen den verbundenen Unternehmen verrechneten Transferpreise für Güter und Dienstleistungen manipuliert sind und zu falschen Ergebnisrechnungen und zu einer zu geringen Steuerbelastung führen (s. unter III.3.4.), zum anderen sind aufgrund der Unternehmensverflechtung zwei verschiedene Steuerbehörden an den wirtschaftlichen Aktivitäten des im Entwicklungsland tätigen verbundenen Unternehmens interessiert, da sie dessen Ergebnis steuerlich erfassen wollen. Im Sinne der exakten Besteuerung des Unternehmens und einer angemessenen Aufteilung seines gesamten Steueraufkommens muß gewährleistet sein, daß eine wirkungsvolle Zusammenarbeit der beteiligten Behörden möglich ist.

Diese Zusammenarbeit regelt das OECD-Muster-DBA im steuerlichen Auskunftsverfahren. Da jedoch diese Vorschriften auf den Erfahrungen der industrialisierten Länder aus ihren Abkommensschlüssen untereinander beruhen, erscheint es unausweichlich, daß die Entwicklungsländer mit ihren Verwaltungsschwierigkeiten nicht fähig sind "to operate the highly refined system of taxation which such Conventions suppose."¹

III.3.3. Zur Struktur der kapitalmäßigen Verflechtung der Entwicklungsländer mit den Industrieländern

Mit den Vorschriften des OECD-Muster-DBA über die Begrenzung des Besteuerungsrechts der Quellenstaaten in bezug auf Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren sowie die Unternehmensbesteuerung ist die (unausgesprochene) Voraussetzung verbunden, daß sich der Umfang der wirtschaftlichen

¹ Bergmann, Arthur, aaO., S.86

Beziehungen zwischen den beteiligten Vertragsstaaten einigermmaßen gleichgewichtig gestaltet. Je ungleicher sich die grenzüberschreitenden Ertragsflüsse darstellen, desto stärker ist das Interesse des Staates in der Schuldnerposition, möglichst wenig Quellenbesteuerungsrechte aufzugeben.¹ Der materielle Gehalt der Empfehlungen des OECD-Muster-DBA mit der Tendenz der möglichst starken Einschränkung der Quellenbesteuerung ist insofern auf dem Hintergrund des zwischenstaatlichen Wirtschaftsaustausches der OECD-Mitgliedstaaten zu sehen.

Für deren Verhältnisse scheinen die Vorschriften zur Begrenzung der Quellenbesteuerung als durchaus einsichtig, da sich das fiskalische Opfer, das sich aus den eingeschränkten Besteuerungsmöglichkeiten ergibt, entsprechend des mehr oder minder ausgeglichenen Wirtschaftsverkehrs auf alle Länder verteilt.²

Im Verhältnis der Industrieländer zu der Gruppe der Entwicklungsländer herrschen jedoch grundlegend andere Bedingungen.

So machte z.B. die gesamte Auslandsverschuldung der Entwicklungsländer (einschließlich der Ölförderländer) 1977 gegenüber dem Ausland 200 bis 250 Mrd. US-\$ aus, für 1980 wurde der Betrag bereits auf 400 Mrd. US-\$ geschätzt.³

Dabei ist der Anteil der Verschuldung gegenüber privaten Kapitalgebern auf über die Hälfte der Gesamtschulden an-

1 "Jeder Besteuerungsverzicht in dieser Hinsicht bürdet das damit verbundene Fiskalopfer mit entsprechender Einseitigkeit dem Vertragsstaat auf, der im grenzüberschreitenden Fluß von Unternehmensgewinnen, Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren usw. überwiegend Schuldner ist. Das ist der Hintergrund für die Faustregel: Je einseitiger der Wirtschaftsverkehr zwischen den beiden Vertragsstaaten, desto weniger ist eine Einschränkung der Quellenstaatsbesteuerung zu erwarten." Debatin, Helmut, OECD-Empfehlungen..., aaO., S.374

2 Vgl. Debatin, Helmut, Die Vermeidung..., aaO., S.12

3 Angaben lt. BMZ, aaO., S.109 bzw. lt. Schätzungen des IMF, der OECD und des DIW, siehe DIW Wochenbericht 51-52, 1980, Dritte Welt: Wird 1981 ein Krisenjahr?, S.529

gestiegen. Diese Entwicklung ist - vom monetären Gesichtspunkt her - für die betroffenen Länder besonders belastend, da die zu "harten Bedingungen"¹ zur Verfügung gestellten Werte immer mehr Devisen für Tilgung, Retransfer usw. erfordern.²

Es ist im Rahmen einer differenzierten Betrachtung aber deutlich daraufhin zu weisen, daß sich die Verschuldungssituation der verschiedenen Entwicklungsländer stark voneinander unterscheidet, d.h. hoch verschuldeten Ländern stehen andere mit relativ niedrigem Schuldenstand gegenüber.³

Stehen den gerade angeführten Tilgungs-, Zins- und Dividendenzahlungen zunächst noch die Länder entlastende Devisenimporte gegenüber, sind die Ausgaben der Entwicklungsländer für Lizenzgebühren als eine unmittelbare und einseitige Belastung ihrer Zahlungsbilanz anzusehen. Da eine exakte Ermittlung der Zahlungen für alle Entwicklungsländer nicht möglich ist, muß diesbezüglich die Aussage über den Umfang der Aufwendungen auf eine Schätzung der UNCTAD beschränkt bleiben, wonach bis zum Ende der 70er Jahre ein Anstieg der Devisenausgänge aller Entwicklungsländer auf rund 9 Mrd. US-\$ jährlich erwartet wurde⁴ - eine Zahl, die mit Sicherheit höher ausgefallen ist.

1 BMZ, aaO., S.108

2 BMZ, aaO., S.109 schätzen, daß die Entwicklungsländer 1977 für diesen Kapitaldienst 37 Mrd. US-\$ aufbringen mußten, viermal so viel wie 1970; 1980 aber lt. DIW, Dritte Welt..., aaO., S.529 bereits knapp 90 Mrd. US-\$. In Zusammenhang mit der Frage der Auslandsverschuldung der Entwicklungsländer ist allerdings darauf hinzuweisen, daß Direktinvestitionen bezüglich der Kapitalimportstruktur den Vorteil haben, zu den nicht (zwangsläufig) rückzahlungspflichtigen Kapitalimporten zu zählen. Vgl. Nunnenkamp, Peter, aaO., S.362

3 Nunnenkamp, Peter, aaO., S.360f

4 Diese Angaben zitiert nach Agarwal, Jamuna P. u.a., aaO., S.22

Anhand eines Beispiels, der Kapitalverflechtung des privaten Sektors der Bundesrepublik mit den Entwicklungsländern sowie den daraus resultierenden Einkommensströmen, soll diese Problematik verdeutlicht werden.¹

In der Bundesrepublik ansässige private Kapitalanleger haben bis Ende 1980 für über insgesamt 19 Mrd. DM Direktinvestitionen in Entwicklungsländern vorgenommen (ohne Berücksichtigung der über Drittländer finanzierten Anlagen). Dem stehen nur knapp 3 Mrd. DM gegenüber, die von Investoren aus Entwicklungsländern in der Bundesrepublik angelegt wurden - davon allein fast 60% aus OPEC-Staaten. Es ergibt sich also ein Überhang der deutschen Investitionen von über 15 Mrd. DM.

Aus dieser Aufstellung der Forderungsposition des Kapitalexportlandes Bundesrepublik Deutschland ist abzuleiten, daß die mit den Investitionen beider Seiten erzielten Erträge in der Höhe völlig ungleichmäßig stärker in die Bundesrepublik bzw. an die hier ansässigen (und besteuerten) Investoren fließen.

Bei den Einnahmen und Ausgaben der deutschen Unternehmen für Patente, Erfindungen usw. ergibt sich ein für das Industrieland Bundesrepublik eigentlich blamables, die Problematik der Belastungen der Entwicklungsländer durch Lizenzgebühren aber verdeutlichendes Ergebnis:² Bei diesem Leistungsaustausch mußte der Unternehmenssektor der Bundesrepublik 1979 gegenüber den Industrieländern insgesamt ein **D e f i z i t** von 1,3 Mrd. DM hinnehmen. Gegenüber der Gruppe der Entwicklungsländer jedoch konnte sogar das 'Technologieimportland' Bundesrepublik einen Einnahmenüberschuß von knapp 200 Mio. DM erzielen.

1 Vgl. Anhang VI.2.

2 Vgl. Anhang IV.3.

Ähnlich sieht es bei den deutschen Einnahmen aus Bauleistungen und Montagen aus. Diese beliefen sich 1979 auf ca. 6 Mrd. DM, wovon allerdings 70% aus den finanzstarken OPEC-Ländern stammen.¹

Aus diesen Darlegungen folgen zwei Überlegungen:

- Eine weitgehende Einschränkung der Quellenbesteuerung für bestimmte Einkunftsarten nach dem OECD-Muster-DBA ist in den DBA-Verhandlungen für die Entwicklungsländer aufgrund der diesbezüglich völlig ungleichgewichtigen Wirtschaftsbeziehungen unannehmbar.

Neben der Kritik an den OECD-Vorschlägen betreffend die Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren führen viele Entwicklungsländer auch die für ihre Verhältnisse unbefriedigende Umschreibung des Betriebstättenbegriffs und die Nachteile der Aufhebung der Quellenbesteuerung bei Einkünften aus der Seeschifffahrt an. So ist z.B. mit Bauausführungen und Montagen - die nach dem OECD-Muster-DBA erst bei einer Dauer von über 12 Monaten eine Betriebstätte begründen - in vielen Fällen auch bei einer unterhalb dieser Zeitgrenze liegenden Projektdauer ein erheblicher wirtschaftlicher Wert verbunden, woran die betroffenen Länder bei der OECD-Regelung steuerlich nicht teilhaben können. Gleiches gilt für die Fälle, in denen Unternehmen Dienstleistungen (z.B. Ingenieurarbeiten) oder Beratungen 'verkaufen'.

Eine - im OECD-Muster-DBA ausgeschlossene - Besteuerung einer sichtbaren Unternehmenspräsenz (z.B. Auslieferungen ausländischer Waren über ein Warenlager) liegt ebenfalls im eindeutigen Interesse der Entwicklungsländer - zumindest solange ihre Handelsbeziehungen zu den Industrieländern überwiegend von einem Austausch von Rohstoffen oder Agrarprodukten gegen industrielle Fertigwaren bestimmt sind.

¹ Angaben lt. Commerzbank, Außenhandelsblätter, 32. Jg., Nr. 9, 1980, S.3

Die ausschließliche steuerliche Behandlung der Seeschifffahrt im Staat der Geschäftsleitung verschließt den Entwicklungsländern, die keine eigene Schifffahrt unterhalten, in deren Seehäfen aber Fracht und Passagiere übernommen werden, wesentliche Einnahmequellen zur Unterhaltung der für die weltweiten Handelsbeziehungen notwendigen infrastrukturellen Einrichtungen, mit denen letztlich die Unternehmen Teile ihres Gewinnes erwirtschaften.¹

In diesem Zusammenhang soll auch auf die kaum feststellbaren - und damit in den DBA nicht zu korrigierenden - nationalen Einbußen hingewiesen werden, die bei der zu unterstellenden Überwälzung eines Teils der im Industrieland von den Muttergesellschaften erhobenen Gewinnsteuern auf die von der Tochtergesellschaft/Betriebstätte veräußerten Güter von den Konsumenten des Entwicklungslandes getragen werden müssen (s. unter II.2.6.). Das gleiche Problem erhebt sich bezüglich der aus dem Industrieland (zu-)gelieferten Waren, in deren Wert ein (Produktions-) Steuerbetrag exportiert werden mag, der eigentlich von den Verbrauchern des jeweiligen Industrielandes getragen werden sollte.²

Denjenigen Ländern, die einseitig auf Kapitalimporte und Dienstleistungs'einführen' angewiesen sind und dafür einen monetären Rückfluß an Gewinnen und Erträgen größeren Ausmaßes aufzubringen haben, wird also mit der Begrenzung ihrer ursprünglichen Besteuerungsrechte an diesen Einkünften (bzw. bei einer völligen Aufhebung) aufgrund eines traditionellen DBA ein entsprechend einseitiger Fiskalverzicht aufgebürdet.

1 Vgl. Debatin, Helmut, Handbuch..., aaO., S.8ff; Manke, Klaus, aaO., S.97

2 Vgl. Biehl, Dieter, aaO., S.695f

Dieses Resultat belastet die vorher gezeigte angespannte Finanzsituation in den Entwicklungsländern zusätzlich und behindert deren Anstrengungen zur notwendigen Milderung dieser Lage.

Für viele Entwicklungsländer, die jahrelang keine oder nur wenige DBA mit Industriestaaten abgeschlossen hatten, mag vor allem diese zu erwartende Einschränkung ihrer Steuersouveränität mit dem damit verbundenen Steuerverzicht von derartigen Vertragsschlüssen ferngehalten haben - mit den damit verbundenen möglichen negativen Auswirkungen auf die Höhe der Kapitaleinfuhren von privaten Investoren, die ein DBA aus unterschiedlichen Gründen für notwendig erachten.

Obwohl einige Autoren¹ steuersystematische und entwicklungspolitische Bedenken gegen eine ausschließliche oder sehr weitgehende Quellenbesteuerung an den zur Diskussion stehenden Einkünften anführen, ist die Forderung der Entwicklungsländer nach einer diesbezüglich stärkeren Berücksichtigung ihrer Interessen in den DBA mit den Industriestaaten dennoch uneingeschränkt zu unterstützen.

- Die ausreichende Versorgung der Länder der Dritten Welt mit dem zu ihrer Entwicklung notwendigen Kapital führt bei der Rückführung von Gewinnen oder Einkünften häufig zu erheblichen Belastungen ihrer ohnehin angespannten Devisensituation. Selbst wenn bei einer längerfristigen Betrachtung eine Verbesserung der Zahlungsbilanzen erwartet wird, müssen bis dahin die Industriestaaten Erleichterungen zur Finanzierung der Entwicklungsausgaben einräumen. Dadurch können sie gleichzeitig politische Risiken (z.B. Transferbeschränkungen) für ihre Kapitalexporteure vermindern helfen.

¹ Vgl. Scholz, Werner, aaO., S.133ff; Debatin, Helmut, Außensteuerrecht..., aaO., S.440f; Fischer, Hans A., Entwicklungshilfe und Steuern, Institut Finanzen und Steuern, Heft 61, Bonn 1960, S.20ff

III.3.4. Zum Problem der steuerlichen Verrechnungspreise und der internationalen Basisgesellschaften

Die beständige Ausweitung der internationalen Wirtschaftsbeziehungen hat dazu geführt, daß ein immer größer werdender Anteil des Welthandels innerhalb von Unternehmen abgewickelt wird, die in mehr als einem Land mit einer Unternehmenseinheit tätig sind, den Multinationalen Unternehmen (MNU).¹

Innerhalb dieser MNU findet ein laufender Transfer von Gütern und Dienstleistungen statt, der mit konzerninternen Verrechnungspreisen bewertet wird. Ein allgemeines Problem ergibt sich aus dem Umstand, daß "Finanzverwaltungen aller Staaten den Verdacht hegen, daß verbundene Unternehmen ihre Geschäfte untereinander nicht wie fremde Dritte ... abwickeln, sondern sich überhöhte oder unter setzte Preise für Lieferungen und Leistungen berechnen, um Gewinne steuerbegünstigt als Betriebsausgaben zu transferieren oder um den einen oder anderen Vertragspartner finanziell zu stärken."²

Aus diesen Überlegungen ergibt sich, daß als Hauptziel der internationalen Steuerpolitik der MNU insbesondere angesehen wird, daß sie ihre weltweit entstehenden Steuerlasten auf diese Art und Weise zu minimieren versuchen.³

1 Schätzungen haben ergeben, daß mehr als 40% des gesamten Welthandels von MNU kontrolliert und somit außerhalb der normalen Märkte abgewickelt werden. Vgl. ECSIM, Verrechnungspreise im Kreuzfeuer, in: Multinational Info, Brüssel, Nr. 2/79, S.9. Bethke, Volker und Koopmann, Georg, aaO., S.123ff zeigen, daß die "internen Exportlieferungen" einiger deutscher Branchen Anfang der 70er Jahre wesentlich stärker zunahmen als die "normalen" Exporte. Ausführliche Angaben zu amerikanischen Unternehmen bei Hanson, James S., Transfer Pricing in the Multinational Corporation: A Critical Appraisal, in: World Development, 1975, Vol. 3, S.858f. Weigel, Dale R., Multinationales Vorgehen gegen multinationale Unternehmen, in: Finanzierung und Entwicklung, September 1974, S.29 bezweifelt die Möglichkeiten einer signifikanten Ausbeutung der Gastländer, da "die Importe von den Muttergesellschaften in den meisten Industrien keinen derartigen Umfang haben."

Der zwischen den einzelnen Unternehmensteilen stattfindende Leistungsverkehr kann in vier größere Gruppen eingeteilt werden:¹

- Lieferung von Sachen und Leistungen (= Problem des Verrechnungspreises)
- Zurverfügungstellung von gewerblichen Schutzrechten (= Problem der Lizenzgebühren)
- Zurverfügungstellung von Kapital (= Problem der Zinsen)
- Erbringung allgemeiner Konzerndienste (= Problem der Konzernumlagen)

Die Ursache dieser Tatbestände liegt im wesentlichen darin begründet, daß es keine international gültige Übereinstimmung über die Aufteilung der Quellen der Einkommenserzielung und somit auch nicht über die Aufteilung des gesamten Steueraufkommens gibt und in absehbarer Zeit nicht geben wird. Insofern wird insbesondere die oben dargestellte Forderung nach einer Steuergerechtigkeit zwischen den Nationen nicht verwirklicht. Ein Quellenstaat, der seine Steuersätze einmal nach den Regeln der Nichtdiskriminierung festgesetzt hat, kann seinen Anteil am gesamten weltweiten Steueraufkommen nur durch eine vergrößerte Besteuerungsgrundlage erhöhen.²

In der Literatur³ sind zwar vielfach Kriterien zur Aufteilung der gesamten Einkünfte eines MNU auf die beteiligten Staaten entwickelt worden - z.B. das Konzept der Gewinnzuordnung gemäß der in jedem Staat anfallenden

2 Bellstedt, Christoph, aaO., S.297

3 Zu den Konzepten einer Steuerminimierung in den internationalen Unternehmen siehe Kormann, Hermut, aaO., S.33ff, 123ff

1 So Bellstedt, Christoph, aaO., S.293f

2 Vgl. Musgrave, Peggy B., aaO., S.395

3 Vgl. dazu ausführlicher Musgrave, Peggy B., aaO., S.398ff; Musgrave, Richard A., Fiscal Systems, aaO., S.261ff

öffentlichen und privaten Kosten (activity approach), oder das der Zuordnung der Einkünfte zu den einzelnen Unternehmenseinheiten (establishment approach) - mangels praktischer Durchführbarkeit oder ungenügender Verständigungsbereitschaft der Staatengemeinschaft aber nicht realisiert worden.

Peggy Musgrave führt diesbezüglich zusammenfassend aus, daß "general international acceptance of basic source rules is needed to prevent overlapping of tax jurisdiction among source countries with possible damaging effects on tax neutrality and international equity. Furthermore, in the absence of uniformly enforced standards of tax base division, there is an inducement to the multinational corporation to arrange its activities, transactions and bookkeeping so as to minimize its tax liability."¹

Als Ergebnis einer ungerechtfertigten internen Preisgestaltung ergäbe sich, daß die Höhe der insgesamt von den MNU gezahlten Steuern zu gering ausfiele und verschiedene Staaten ein (betragsmäßig unbestimmbares) fiskalisches Opfer erleiden würden. Die beteiligten Finanzverwaltungen haben somit ein hervorragendes Interesse, die Vornahme von Gewinnverlagerungen² im zwischenstaatlichen Bereich innerhalb der verbundenen Unternehmen zu verhindern, da "within a given system of corporate income tax, the method of calculating and allocating receipts or expenses in intra-corporate transactions - or transfer pricing - has an important effect on the

1 Musgrave, Peggy B., aaO., S.395

2 Kumpf, Wolfgang, Steuerliche Verrechnungspreise in internationalen Konzernen, Frankfurt/M. 1976, S.3 hält den Begriff "Ergebnisverlagerung" für angemessener, da neben der Verlagerung von Gewinnen auch die Verlagerung von Verlusten möglich ist. Kormann, Hermut, aaO., S.127 definiert Gewinnverlagerungen als "alle Maßnahmen der Unternehmensleitung, die ohne Veränderung des Faktoreinsatzes und des Ausstoßes allein durch die Lenkung der Aufwand- und Ertragströme in der internen Verrechnung die Gesamtsteuerbelastung der Unternehmung minimieren sollen."

distribution of tax revenues among these jurisdictions."¹

Im Wirtschaftsverkehr zwischen Industrieländern mag insbesondere ein unternehmerisches Interesse darin bestehen, erzielte Gewinne aus einem relativ hoch besteuerten Land in ein Niedrigsteuerland zu verlagern.² Neben der Ausnutzung der Belastungsunterschiede bei der Gewinnbesteuerung kann aber auch eine Verminderung der Zollbelastungen oder ein Verlustausgleich zwischen verschiedenen Unternehmenseinheiten erreicht werden. Besondere Anlässe können ferner eine Umgehung von bestehenden (Re-) Transferbeschränkungen, die Herabsetzung eines möglichen Währungsrisikos (bei Anfall von Erträgen in Weichwährungen) oder - wenn Minderheitsgesellschafter des Inlandes beteiligt sind - eine Verlagerung von Gewinnen an Einheiten im Ausland, die voll dem Konzern gehören.³

In bezug auf die Situation in den Entwicklungsländern, in denen sich von den oben erwähnten Anlässen zu einer Veränderung eines 'normalen' Preises häufig mehrere addieren⁴, ergeben sich i.d.R. folgende Möglichkeiten zur manipulativen Preisgestaltung:⁵

- Transferpreise für importierte Güter können bewußt niedrig gehalten werden. Liegt z.B. ein Wertzoll auf der Einfuhr dieser Güter, verringern sich die fälligen Importabgaben (es sei denn, der dem Zoll zugrunde Wert ist nach dem Inlandspreisniveau des entsprechenden Gutes ausgerichtet). Dadurch erhält das begünstigte Unternehmen ferner einen Wettbewerbsvorteil ge-

1 Wang, N.T., Towards an International Tax Code, in: Intertax, 1977, Heft 5, S.194

2 Vgl. Langen, Heinz, Verrechnungspreise (betriebliche), in: Handwörterbuch der Wirtschaftswissenschaften, Band 8, Stuttgart/Tübingen 1980, S.325; Kumpf, Wolfgang, aaO., S. 6ff; Kormann, Hermut, aaO., S.127ff

3 Vgl. Kormann, Hermut, aaO., S.126; Kumpf, Wolfgang, aaO., S.7ff

4 Weigel, Dale R., aaO., S.29, sieht als wichtigste Gründe die Senkung der lokalen Steuerzahlungen und die Umgehung von Retransferbeschränkungen.

5 Vgl. zum Folgenden: UNCTAD, Intra-firm Transactions

genüber einheimischen Konkurrenten wegen eines größeren Spielraums bei der Absatzpreisgestaltung. Umgekehrt kann auch ein höherer Preis als üblich vorteilhaft sein, wenn z.B. im Einfuhrland Vorschriften für die Preisgestaltung von Endprodukten auf Kostenbasis existieren oder die Minderung einer Gewinnsteuer im Gastland angestrebt wird.

- Transferpreise für importierte Dienstleistungen geben ähnliche Spielräume für deren individuelle Gestaltung. Insbesondere bei Zahlungen für Leistungen im Technologietransfer von den Industriestaaten in die Entwicklungsländer sehen manche von den letzteren einen möglichen Mißbrauch, da mit dem überwiesenen Kapital in den Industrieländern Forschung und Entwicklung finanziert wird, ohne daß die armen Länder daraus unmittelbaren Nutzen ziehen können.¹
- Transferpreise für exportierte Güter endlich können ebenfalls Gegenstand manipulativer Preisgestaltung sein. Bei evtl. Gewährung von am Warenwert bemessenen Exportsubventionen ist ein höherer Preis Grundlage für die Erzielung zusätzlicher Gewinne. Eine ebenso denkbare Exportsteuer dagegen wird bewirken, daß ein Verrechnungspreis möglichst niedrig angesetzt wird. Bei Endprodukten oder nahezu fertiggestellten Erzeugnissen liegt in diesen Fällen auch ein Ressourcentransfer in das Ausland - oft in Steueroasen - vor, wenn z.B. ein dort ansässiges verbundenes Unternehmen die Waren seinerseits zu einem höheren Preis veräußert (u.U. sogar re-exportiert) und die tatsächlichen Gewinne somit im Ausland anfallen.

Die Auswirkungen durch die Anwendung dieser Praktiken durch die MNU sind für das betroffene Land äußerst negativ:

and Their Impact on Trade and Development, in: UNCTAD Seminar Programme, Report Series No.2, May 1978, S.6ff

1 So ECSIM, aaO., S.12f

- Die willkürlich überhöhten Importpreise bzw. die verringerten Exportpreise führen zu besonderen Belastungen der heimischen Zahlungsbilanz (vor allem bei Vorliegen von als notwendig erachteten Devisenbeschränkungen oder Transferbehinderungen) und den bereits erwähnten Steuermindereinnahmen.
- Etwaige Wettbewerbsvorteile der MNU aufgrund von ungerechtfertigten Transferpreisen können den Aufbau der heimischen Wirtschaft nachhaltig behindern.
- Die möglichen massiven Belastungen der Devisenposition eines Entwicklungslandes werden mit Sicherheit dessen Wirtschaftspolitik beeinflussen - mit weitreichenden Behinderungen der weltwirtschaftlichen Effizienzerfordernisse - und ungünstige Auswirkungen auf die eigene Entwicklungsplanung haben.

Im Zusammenhang mit der unterstellten Vornahme steuerlich beeinflusster Verrechnungspreise im Rahmen der Geschäftsbeziehungen verbundener Unternehmen wird stets die Problematik erörtert, die entsteht, wenn eine rechtlich selbständige Konzerngesellschaft in einem Niedrigsteuerland (Steueroase, tax haven) arbeitet. In solchen Fällen handelt es sich um eine sog. Basisgesellschaft (base company). Diese stellt sich als eine aus überwiegend steuerlichen Gründen zwischen den ausländischen Grundeinheiten und der inländischen Spitzeneinheit eingeschobene Zwischeneinheit dar,¹ die ausländische Gewinne und Vermögensteile aus einer als ungünstig erachteten inländischen Steuerpflicht des beherrschenden

¹ Vgl. Kormann, Hermut, aaO., S.171ff. Dort ausführlich zur Darstellung der Basisgesellschaften und der Basisländer, die "allgemein für Kapitalgesellschaften oder für Holdinggesellschaften oder Kapitalgesellschaften mit ausländischen Einkünften ein abstechend mildes Steuerklima aufweisen." (S.174) Zur Wirkungsweise und den Vor- und Nachteilen solcher Basisgesellschaften ausführlich ders., S.185ff; Solo, Robert A., Economics of the International Base Company, in: National Tax Journal, Vol. XIV, 1961, S.70ff

Unternehmens auslagern soll. Damit wird von den Unternehmen die Erwartung verbunden, Vorteile aus dem internationalen Steuergefälle zu realisieren, Vorteile, die ansonsten im Rahmen der Besteuerung nach dem Welteinkommensprinzip im Wohnsitzland nicht erzielt werden könnten.

In bezug auf die private Investitionstätigkeit in Entwicklungsländern ist jedoch die Einbeziehung einer Basisgesellschaft in den Geschäftsverkehr i.d.R. nicht vorteilhaft.¹ So können z.B. in der Bundesrepublik nur Steuerpflichtige, die der deutschen Einkommensteuer unterliegen, die steuerlichen Fördermaßnahmen des Entwicklungsländer - Steuergesetzes (Rücklagenbildung für Kapitalanlagen in Entwicklungsländern zu Lasten des Gewinns eines inländischen Betriebes bis zu einer Höhe von 100% bzw. 40% der jeweiligen Anschaffungs- oder Herstellungskosten) in Anspruch nehmen.²

Auch die - später erläuterten - Vorteile für einen Investor bei Vorliegen eines DBA mit dem entsprechenden Entwicklungsland können von einer Basisgesellschaft nicht genutzt werden, da die in den jeweiligen DBA geforderte Qualifikation einer Unternehmenseinheit zum Stammhaus als "Person" nach innerstaatlichem Recht vorgenommen und einer Basisgesellschaft somit verweigert werden kann.³

Rechnet man diesen steuerlichen Vergünstigungen noch die

1 In diesem Zusammenhang soll nicht darauf eingegangen werden, daß einige Entwicklungsländer (z.B. Venezuela, Liberia, Panama) sich als Steueroasen anbieten, da eine umfangreiche und wirtschaftlich interessante Gewinnverlagerung nur bei ausgeprägten gegenseitigen Geschäftsbeziehungen möglich ist. Vgl. Kern, Willi, Die Gewinnverlagerung als Problem unternehmerischer Entscheidungen, Diss. Frankfurt/M. 1964, S.155ff. Zu den möglichen Vor- und Nachteilen, die ein Entwicklungsland aus dem Status einer Steueroase erzielen kann s. Jantscher, Milka C. de, Steueroasen - Pro und Contra, in: Finanzierung und Entwicklung, März 1976, S.33f

2 S. §1 EntwLStG. Die Höhe der Rücklagenbildung hängt von der Einordnung des Landes, in dem die Investition Vorgenommen wird, in eine von zwei Gruppen gemäß §6 EntwLStG ab.

3 Vgl. Korn-Debatin, aaO., Systematik IV 164ff

weiteren Fördermaßnahmen - Kredithilfen, Investitionsschutzgarantien, Projekthilfen usw. - hinzu, dürften in den meisten Fällen die möglichen Steuervorteile bei einer Investition über eine Basisgesellschaft geringer ausfallen als die bei einer vom Industrieland direkt vorgenommenen.

Das dennoch durch die mögliche Vornahme von konzerninternen Verrechnungspreisen entstehende Gewinnverlagerungspotential wirkt dagegen sowohl für die beteiligten Finanzverwaltungen als auch für die betroffenen Unternehmen beträchtliche Probleme auf:

- Die Fiskalbehörden haben bei der Ermittlung des zu versteuernden Gewinns einer Unternehmung die steuerlich "richtigen" Aufwendungen und Erträge zu ermitteln. Unterstellen sie Preismanipulationen, muß eine Methode zur Berechnung der korrekt anzusetzenden Werte angewendet werden. Eine Methode, die für alle Beteiligten akzeptable Ergebnisse ergibt, ist jedoch nicht vorhanden.¹ Als international anerkannt gilt lediglich die sowohl in § 1,1 ASTG als auch im OECD-Muster-DBA aufgenommene dealing - at - arm 's - length - Regel², nach der gemäß dem Gebot der Angemessenheit von Leistung

1 Zur Überprüfung der Angemessenheit von Verrechnungspreisen werden vor allem drei Methoden angewendet: Die Preisvergleichs-, die Absatzpreis- und die Kostenaufschlagsmethode. Zu deren jeweiligen Bedeutung und Problematik ihrer Anwendung Chown, John F., aaO., S.96ff; Kumpf, Wolfgang, aaO., S.156ff; Miehler, Kurt, Practical Experience Gained in the Taxation of Multinational Corporations, Deutsche Stiftung für Internationale Entwicklung, Berlin 1979; Musgrave, Peggy B., aaO., S.402ff

2 Eine ausführliche Würdigung der arm's-length-Regel bei Kumpf, Wolfgang, aaO., S.69ff. Die entsprechende Regelung im deutschen Steuerrecht (§ 1,1 ASTG) lautet: Werden Einkünfte eines Steuerpflichtigen aus Geschäftsbeziehungen mit einer ihm nahestehenden Person dadurch gemindert, daß er im Rahmen solcher Geschäftsbeziehungen zum Ausland Bedingungen vereinbart, die von denen abweichen, die voneinander unabhängige Dritte unter gleichen oder ähnlichen Verhältnissen vereinbart hätten, so sind seine Einkünfte unbeschadet anderer Vorschriften so anzusetzen, wie sie unter den zwischen unabhängigen Dritten vereinbarten Bedingungen angefallen wären.

und Gegenleistung die Geschäftsbeziehungen zwischen verbundenen Unternehmen beurteilt werden sollen. Es wird bei ihrer Anwendung die "Fiktion der Unabhängigkeit"¹ der einzelnen Konzernunternehmen aufgestellt. "Die arm's-length-Klauseln sind als Hilfsmittel und Verpflichtung anzusehen, um den Gesamtgewinn eines Konzerns ohne Überschneidungen auf die Konzerneinheiten aufzuteilen."²

Diese Aufgabe ist nun aber mangels international harmonisierter Rechnungslegungsvorschriften kaum in angemessener Art und Weise durchzuführen,³ so daß etwaige, nach Art. 9 OECD-Muster-DBA vorgenommene Gewinnberichtigungen nicht automatisch die Angemessenheit der Besteuerung gewährleisten, zumal die korrespondierende Finanzverwaltung des DBA-Partnerstaates die nach dem DBA vorgeschriebene Berücksichtigung dieser Maßnahme bei ihrem Besteuerungsvorgang nur vornehmen wird, wenn sie den Anlaß der Berichtigung ebenfalls anerkennt. Dieses Vorgehen, das im Zweifelsfall mit Hilfe des Verständigungsverfahrens (Art. 25 OECD-Muster-DBA) gelöst werden muß, stellt jedoch insbesondere die oft nicht mit dem dazu notwendigen know-how ausgestatteten Steuerbehörden des Beteiligten Entwicklungslandes vor große Probleme.

- Auch bei den zu steuernden Unternehmen rufen die Schwierigkeiten der Steuerverwaltungen bei der Zuordnung des Unternehmenserfolges nicht selten Unruhe hervor. Neben einer aus unternehmerischen Überlegungen heraus begründeten Zurückhaltung in bezug auf eine übermäßige manipulative Verrechnungspreispraxis⁴ besteht für die

1 Rieger, Horst, aaO., S.277

2 Rieger, Horst, aaO., S.277

3 Bode, Peter, Wege und Irrwege bei der Besteuerung international verbundener Unternehmen, in: RIW/AWD, Heft 12, 1976, S.700 sieht deshalb ein Versagen des arm's-length-Prinzips.

4 Dem Vorwurf einer verbreiteten mißbräuchlichen Anwendung von Verrechnungspreisen wird entgegengehalten, daß - die Steuerbehörden mittlerweile striktere Kontrollen

einzelne MNU die reale Gefahr, daß ihre erzielten Einkünfte bei der steuerlichen Behandlung durch mehrere Fiskalbehörden einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung unterworfen werden. Ursachen hierfür können sein,¹ daß

- die beteiligten Behörden von unterschiedlichen Aufteilungsregeln ausgehen (z.B. Nichtanerkennung einer in Staat A von der Obergesellschaft geforderten Kostenumlage an die Untergesellschaft in Staat B, wo die Umlage nicht als Betriebsausgabe anerkannt wird),
- gleiche Aufteilungsregeln in der Praxis in den Ländern verschieden ausgelegt werden,
- bei Gewinnberichtigungen in Staat A keine Gegenberichtigung in Staat B vorgenommen wird.

Selbst bei unterstelltem größten Bemühen in den Konzernzentralen um eine verlagerungsneutrale Gestaltung der Verrechnungspreise droht in diesen Fällen die ständige Gefahr einer doppelten Besteuerung einzelner Einkommens-
teile.

Die jetzigen Regelungen sind somit sowohl von seiten der Fiskalbehörden - die Schwierigkeiten haben, Gewinnverlagerungen mehr oder minder größeren Ausmaßes aus ihrem Hoheitsgebiet zu erkennen und zu verhindern - als auch seitens der MNU - denen u.U. häufig steuerliche Mehrbelastungen erwachsen - als unbefriedigend zu empfinden. Auch die DBA als eine Kompromißlösung zwischen den unter-

durchführen, - sich die Konkurrenzsituation einer ausländischen Filiale verschlechtern kann, - zur optimalen Unternehmenssteuerung jedes 'Profitzentrum' zur Rentabilitätskontrolle den tatsächlichen Beitrag zum Gesamterfolg des Unternehmens ausweisen soll, - die - oftmals gesetzlich vorgeschriebene - einheimische Beteiligung an einem Unternehmen auf ihren Vorteil bedacht ist und - die notwendigen Aufwendungen zur Ermittlung jedes "optimalen Verrechnungspreises" den möglichen Vorteil übersteigen. Vgl. ECSIM, aaO., S.89ff

¹ Vgl. zum folgenden Kumpf, Wolfgang, aaO., S.22ff

schiedlichen Interessen der Vertragspartner bieten kaum mehr Möglichkeiten, das in ihnen enthaltene arm's-length-Prinzip präziser auszugestalten.

Bode merkt zum arm's-length kritisch an, daß "die Perfektion dieses Systems nur eine Exaktheit vortäuscht ..., die selten erreicht wird und weder gegen Willkür auf Seiten der Konzerne noch solcher auf Seiten beteiligter Fiskalbehörden gefeit ist."¹

III.3.5. Zur Wirkung investitionsfördernder Maßnahmen der Entwicklungsländer

Wie die Steuersysteme der Industrieländer haben auch die der Entwicklungsländer unter anderem die Aufgabe, das langfristige Wachstum und die Entwicklung der heimischen Wirtschaft fördernd zu beeinflussen. In diesem Zusammenhang sind unterschiedliche Ansatzpunkte möglich.

In bezug auf das inländische Spar- und Investitionsverhalten versuchen z.B. die Industrieländer mit ihrem ausgebauten fiskalischen Instrumentarium die diesbezüglichen Aktivitäten entsprechend der aktuellen konjunkturellen Lage zu stimulieren (z.B. durch erweiterte Abschreibungsmöglichkeiten) oder zu bremsen (z.B. durch eine Investitionssteuer).

Für die meisten Entwicklungsländer existiert dieses Problem i.d.R. nur in einer Beziehung: Sie müssen wegen ihres unzureichenden internen Sparprozesses versuchen, genügend Anreize (tax incentives) zur Förderung der privaten Kapitalbildung in ihr Steuersystem einzubauen. Eine der Hauptzielrichtungen ist dabei vielfach, zusätzliches Kapital aus dem Ausland anzuziehen und dieses für einen längeren Zeitraum im Inland zu halten.

1 Bode, Peter, aaO., S.700

Diese Form der Investitionsförderpolitik wird von einem großen Teil der Entwicklungsländer angewandt. Entscheidend für die erwarteten Auswirkungen¹ ist jedoch nicht nur die individuelle Fördermaßnahme des jeweiligen Entwicklungslandes, sondern vor allem auch die endgültige steuerliche Behandlung des ausländischen Investors in dessen Wohnsitzstaat, wenn die dortige Finanzverwaltung die im Ausland erzielten Einkünfte bei der Veranlagung ihres Steuerpflichtigen berücksichtigt.

"A tax incentive may be defined as a reduction in the tax burden designed to induce certain activities or behaviour in response to the monetary benefit available."² Einige Entwicklungsländer haben den Umfang ihres steuerlichen Förderinstrumentariums im Laufe der Zeit beträchtlich ausgeweitet.³ Die am häufigsten angewendete Maßnahme ist die teilweise oder völlige Befreiung von der Einkommen-/Körperschaftsteuer für einen mehr oder weniger langen Zeitraum (tax holidays).⁴

Neben diesen tax holidays werden auch Zuschüsse für vorgenommene Reinvestitionen gewährt, Zollvergünstigungen

-
- 1 Nach einer Untersuchung von Robinson, Harry J., aaO., S.2 betrachten die Staaten die von ihnen eingeräumten Steuervorteile als wirkungsvollste Maßnahmen ihrer Förderpolitik, für die befragten Investoren zählt dagegen dieser Punkt nicht zu den fünf grundlegendsten politischen Voraussetzungen bei einer Investitionsentscheidung.
 - 2 Felix, J.A.R., Tax Incentives and Their Proper Role for Development (unveröffentlichter Vortrag)
 - 3 Vgl. zum folgenden Lent, George E., Tax Incentives in Developing Countries, in: Bird, Richard M. und Oldman, Oliver (Hg.), Readings on Taxation in Developing Countries, 3rd Ed., Baltimore/London 1975
 - 4 Richman, Peggy B., aaO., S.84 zeigt an einem Beispiel, daß der aus dem Ausland stammende Kapitalstock sich um etwa ein Drittel erhöhen muß, wenn bei einem Steuersatz von 50% und einer vollen Steuerbefreiung der Erträge in den ersten fünf Jahren die Steuereinnahmen in den folgenden fünf Jahren wieder auf das vorherige Niveau steigen sollen.

bei der Einfuhr von Kapitalgütern oder Befreiung von weiteren Steuern (z.B. auf Vermögen oder Lizenzen). Ferner werden häufig in das Ausland transferierte Erträge (Dividenden, Zinsen) einer geringeren Besteuerung unterworfen, als nach geltendem Recht (insbesondere auch nach DBA-Regelungen) zulässig wäre.

Diese Förderpolitik der Entwicklungsländer ist allerdings hinsichtlich ihrer Wirksamkeit genauer zu betrachten, da sie i.d.R. (zunächst) Einnahmeausfälle mit sich bringt, dazu "new differentials in tax burden distribution, and additional burdens upon administrative facilities."¹ Jedes Entwicklungsland, das derartige Präferenzen für die ausländischen Investoren einräumt, sollte ständig abwägen, ob diese Förderungsmaßnahmen im Rahmen des gesamten Zielkatalogs der öffentlichen Finanzpolitik keinen unangemessen hohen Rang einnimmt. In diesem Fall würden allokativer Störungen auftreten, die auf einem Verzicht von Einnahmen beruhen, die zur Erreichung anderer Entwicklungsziele eingesetzt werden könnten.

In der Tat wird dieser Investitionsförderpolitik der Entwicklungsländer in vielen Fällen die erwartete tiefgreifende Wirkung abgesprochen. Die ausländischen Investoren beziehen, wie unter II.3.2.3. gezeigt, bei ihrer Entscheidung über den betrieblichen Standort einer Investition die steuerlichen Gegebenheiten als eines von mehreren Kriterien ein. Insofern können steuerliche Vorteile **a l l e i n** nicht auslösender Faktor für eine Investition sein. Sicherlich sind sie aber bei der grundsätzlichen Investitionsentscheidung folgenden regionalen Aufteilung des gesamten Investitionsvolumens von Bedeutung.

¹ Meier, Gerald M., aaO., S.148

Geht man demzufolge davon aus, daß die Höhe des gesamten von den MNU für weltweite Investitionen vorgesehenen Betrages im wesentlichen feststeht, ist es unwahrscheinlich, daß Fördermaßnahmen der vorgestellten Art beträchtliche Auswirkungen "on the total flow of international investment"¹ haben. "They can have important effects, however, on its allocation"², da die meisten Unternehmen in mehreren Regionen tätig sind und die ihnen insgesamt offerierten Vorteile dadurch ausnützen, daß sie unter den einzelnen Ländern die gerade für sie interessantesten aussuchen.³

In dieser Politik der MNU liegt allerdings ein Ansatzpunkt für die Gruppe der Entwicklungsländer, mit gezielten Fördermaßnahmen ein g r ö ß e r e s Investitionsvolumen, als eigentlich von den Unternehmen vorgesehen, in ihre Wirtschaften leiten zu können.

Neben den dadurch möglichen positiven Auswirkungen auf die wirtschaftliche Entwicklung dieser Länder muß aber das Problem einer evtl. nicht unerheblichen Störung der Allokation des für Investitionen weltweit, insbesondere auch des für die Entwicklungsländer vorgesehenen Kapitals, im Auge behalten werden. Letztlich beeinflussen nämlich nicht die aufgrund der ursprünglich herrschenden Bedingungen erzielbaren Renditen, sondern die durch steuerliche Entlastungen verbesserten Ergebnisse die Investi-

1 Kaldor, Nicholas, The Role..., aaO., S.185. Ein Anstieg der gesamten (einschließlich heimischen) Investitionssumme kann insbesondere erzielt werden, wenn steuerliche Fördermaßnahmen Unternehmen anziehen, die die heimische, für die Versorgung des inländischen Marktes tätige Industrie entwickeln helfen.

2 Kaldor, Nicholas, The Role..., aaO., S.185

3 Zu den möglichen Auswirkungen der Incentives auf die Investitionspolitik der Unternehmen (Reinvestition oder Transfer erzielter Gewinne) bei Anwendung der fiktiven Steueranrechnung s. unter IV.2.2.2.

tionsentscheidung. Das Ausmaß der von den kapitalexportierenden Industrieländern in diesem Zusammenhang als Kompensation für investitionshemmende Gegebenheiten in den Entwicklungsländern anerkannten Beeinflussung der Kapitalströme findet in den einzelnen DBA-Regelungen bezüglich der Durchleitung der gewährten Steuervorteile ihren Niederschlag.

Es bleibt dennoch festzustellen, daß viele der steuerlichen Fördermaßnahmen nur einen Mitnahmeeffekt auslösen, sie verursachen zunächst für die Entwicklungsländer insgesamt Kosten in Form von Steuerausfällen¹, die allerdings nach erfolgten Investitionen zu erhöhten Einnahmen führen können, die die vorherigen Verluste mehr als kompensieren. Dies ist zumindest in den Ländern der Fall, die sich im Wettbewerb um zusätzliche ausländische Direktinvestitionen durchsetzen können. Hingewiesen werden muß deshalb auf die allokativen Gefahren, die von immer weitgehenderen steuerlichen Anreizen ausgehen. Diese Politik treibt nämlich die Entwicklungsländer zu einer "unhealthy competition in the offer of special concessions to foreign capital"², so daß z.B. auch die Gefahr besteht, "that competitive tax concessions lead to beggar-my-neighbour-policies."³

Da diese von vielen Entwicklungsländern praktizierte Investitionsförderpolitik wegen der mangelnden Verständigungsbereitschaft dieser Länder untereinander - trotz positiver Bemühungen einzelner regionaler Zusammenschlüsse -

1 Lent, George E., aaO., S.370 sieht z.B. ein einzelwirtschaftliches Steueropfer nur dann, wenn die geförderte Investition auch ohne Steuervorteil unternommen worden wäre.

2 Kaldor, Nicholas, The Role..., aaO., S.185

3 Streeten, Paul, aaO., S.247

sicher nicht in absehbarer Zeit verändert wird¹, muß ein Problem aufgezeigt werden, das bei der Gewährung von steuerlichen Vorteilen seitens der Entwicklungsländer durch die OECD-Muster-DBA-Praxis entsteht.

Der erwartete Erfolg eines Förderprogramms hängt zu einem großen Teil von der steuerlichen Behandlung der aus einer dermaßen beeinflussten Investition erzielten Einkünfte im Wohnsitzstaat ab. Das ergibt sich aus dem Umstand, daß die Quellenabzugsteuer auf Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren auf die im Wohnsitzstaat auf diese Einkünfte erhobenen Steuern angerechnet wird. Werden nun von den Entwicklungsländern gezielte Steueranreize in Form einer verminderten oder aufgehobenen Quellensteuer für diese Einkünfte eingeräumt, schöpft die Steuerbehörde des Wohnsitzstaates diesen Vorteil ab, da sie nur den tatsächlich gezahlten Betrag einer ausländischen Steuer anrechnet. Infolgedessen wird der vom Entwicklungsland dem Investor gewährte Steuervorteil diesem 'weggesteuert' und das Industrieland erhält auf Kosten des Entwicklungslandes zusätzliche Steuereinnahmen.

Im Rahmen des oben - s. unter II.2.2. - dargestellten Konzepts, das die Verteilung des weltweiten Steueraufkommens bei einer gegebenen Struktur der internationalen Steuersysteme widerspiegelt, verringert das Wohnsitzland durch diesen Mechanismus bei einer unveränderten internationalen Steuerstruktur sowohl den sich durch die im Ausland vorgenommene Investition einstellenden nationalen Verlust als auch den Steuereinnahmeverlust, was zu einer

1 Als Ergebnis einer gemeinsamen Zielsetzung einer Gruppe von Entwicklungsländern bezüglich dieses Problembereiches könnte mit Meier, Gerald M., aaO., S.150 verstanden werden, daß "tax treatment should be as uniform as possible, and that individual countries should not offer extra concessions except in agreement with the others."

Änderung der bis dahin bestehenden Aufteilung der Gewinne und Verluste zwischen den Staaten aufgrund von Auslandsinvestitionen führt.¹ Dies geschieht stets zu Lasten des DBA-schließenden Entwicklungslandes (wegen der Ungleichgewichtigkeit des Wirtschaftsaustausches), was als eine offensichtliche Benachteiligung anzusehen ist.

Diese unbefriedigende Erscheinung, deren Regelung im OECD-Muster-DBA - weil als außerhalb des ursprünglichen Vertragsbereiches stehend angesehen - nicht aufgenommen, von der Gruppe der Entwicklungsländer aber nachdrücklich verlangt wurde, hat dazu geführt, daß in den meisten DBA zwischen Industrie- und Entwicklungsländern von seiten der ersteren heute die besondere Form der 'fiktiven Steueranrechnung' aufgenommen wird.²

1 Bei dieser Betrachtung sind allerdings grundsätzlich die Fälle auszuschließen, in denen steuerliche Vergünstigungen in einem Entwicklungsland zur Gründung von Basisgesellschaften führen. Wo die Grenze, die für entwicklungspolitisch aner kennungsfähige Investitionen besteht, überschritten wird, müssen diese Steueranreize so wie bei anderen Steueroasenländern beurteilt werden. So sehen z.B. die Regelungen im DBA Bundesrepublik-Jamaika den Ausschluß von Basisgesellschaften als von dem Abkommen betroffene Person vor.

2 s. unter IV.2.2.

IV.

DBA ALS INSTRUMENT DER ENTWICKLUNGSPOLITIK

=====

Die aus der bisherigen Darstellung folgende Forderung nach einem neuen Abkommensmuster für DBA zwischen Entwicklungs- und Industrieländern sind vor allem in einem Alternativentwurf zum OECD-Muster-DBA von den Vereinten Nationen konkretisiert worden. Daneben ist aber auch - sicher von ebenso großer Bedeutung für die zwischenstaatliche Verständigung - die Vertragspraxis einiger Industriestaaten bereits von der Zielsetzung geprägt, den Entwicklungsländern insgesamt Anreize für eigene Abkommensschlüsse zu geben.

- Da die Bundesrepublik diesbezüglich als sehr fortschrittlich gelten kann, werden in folgenden die - teilweise sehr weitreichenden UN - Vorschläge vorgestellt und anschließend mit ausgesuchten wesentlichen Regelungen aus einzelnen DBA der Bundesrepublik mit Entwicklungsländern verglichen. Im Vordergrund stehen dabei jeweils die Aspekte

- der Tauglichkeit der Regelungen bezüglich der Schaffung von Investitionsanreizen für private Kapitalgeber und
- der Gestaltung der Abkommensvorschriften im Hinblick auf die Erzielung eines höheren Steueraufkommens in den DBA - Partnerländern.

Zuvor soll vor dem Hintergrund des Gegensatzes zwischen der Abkommenspraxis nach dem OECD-Muster-DBA und den Interessen der Entwicklungsländer erörtert werden, welche Motive jeweils beide Staatengruppen überhaupt haben, das zwischen ihnen bestehende Abkommensnetz zu verdichten.

IV.1. Motive der Staaten zum Abschluß von DBA

IV.1.1. Die Situation der Entwicklungsländer

"Negotiations always start with the best intention on both sides. But when a conflict situation arises, the stronger nation will be able to, and sometimes will, insist on concessions."¹ Diese Beschreibung der relativ schlechten Verhandlungsposition der Entwicklungsländer bei DBA - Verhandlungen - nur darauf kann sich dieses Zitat beziehen, da die Entwicklungsländer sowohl von ihrer wirtschaftlichen Bedeutung her als auch von der notwendigen Erfahrung zur Verhandlungsführung und Durchsetzung eigener Interessen gegenüber den Vertretern der Industriestaaten grundsätzlich benachteiligt sind - wirft die Frage auf, worin überhaupt die Vorteile dieser Staaten bei DBA - Abschlüssen zu sehen sind, da ihnen zunächst nur Nachteile zu erwachsen scheinen:

- Das Besteuerungsrecht an bestimmten Einkunftsarten (Dividenden, Zinsen, Lizenzgebühren) wird ihnen - regelmäßig auch von 'fortschrittlichen' Industrieländern - in den meisten Fällen zu Lasten ihrer Steuereinnahmen erheblich beschnitten. Gerade für die Staaten, deren Steuersystem weitgehend am Territorialprinzip ausgerichtet ist (z.B. im Fall vieler südamerikanischer Staaten), sind diese Beschränkungen nahezu unannehmbar - es sei denn, sie gleichen ihre Steuerstruktur der der dominierenden Industriestaaten an.

Wenn auch eine weltweite Anpassung der Steuersysteme unter Effizienzgesichtspunkten zu begrüßen ist, kann jedoch eine 'aufgezwungene' Lösung dieses Problems keinesfalls im Sinn der betroffenen Staaten sein.²

1 Bergmann, Arthur, aaO., S.11

2 Hemmer, Hans-Rimbert, Wirtschaftsprobleme..., aaO., S.416 führt dazu aus: Die Steuersysteme der Industrieländer "sind unter Berücksichtigung länderspezifischer Rahmenbedingungen historisch gewachsen. Ihre Übertragung auf

- Von der beschriebenen weltwirtschaftlichen Notwendigkeit, die internationalen Faktorbewegungen nicht durch Doppelbesteuerung zu behindern, sind die Entwicklungsländer nur geringfügig berührt, da in ihnen i.d.R. nur sehr wenige inländische Steuerpflichtige mit grenzüberschreitenden wirtschaftlichen Aktivitäten ansässig sind.

- Eine andere Schwierigkeit kann sich ergeben, wenn ein Entwicklungsland bereits mehrere DBA abgeschlossen hat: Falls die Notwendigkeit für eine innere Steuerreform erwächst - z.B. wegen einer stattfindenden Steuerharmonisierung in einem begrenzten regionalen Raum - mag ein bestehendes DBA - Netz bei der Integration dieses Entwicklungslandes hinderlich sein, da die u.U. notwendige Revision bestehender Verträge lange Zeit in Anspruch nimmt. Davon betroffene Entwicklungsländer müssen demnach in Betracht ziehen, daß "the agreements to avoid double taxation tends to freeze certain important aspects of the tax systems for a long period."¹

- Hat ein Entwicklungsland weiterhin in einem DBA seinem Vertragspartner Vergünstigungen für dessen Steuerpflichtige eingeräumt (z.B. Steuerbefreiung für bestimmte Investitionen), dürfte es ihm i.d.R. wegen des "lack of bargaining power"² unmöglich sein, diese Vorteile anderen Staaten vorzuenthalten, selbst wenn eine Verweigerung aus wirtschaftlichen Erwägungen heraus geboten wäre, so daß

Länder mit teilweise völlig anderen Rahmenbedingungen könnte eher zu nachhaltigen Störungen führen, als daß sie das erhoffte Maß an gesamtwirtschaftlicher Zielerreichung bringt."

1 Atchabahian, Adolfo, Some Aspects of International Double Taxation Between Developed and Developing Countries, in: Public Finance, Vol. XXVI, 1971, No. 3, S.454.
Short, Alan R., Tax Treaties with Developing Countries, in: Canadian Tax Journal 1966, S.173 vermutet sogar, daß vertragliche "special exemption schemes, under the guise of incentive legislation, are very often adopt as a rather poor substitute for basic tax reform."

2 Wang, N.T., aaO., S.195

in manchen Fällen " a single convention can be a most dangerous precedent."¹

Diese für die Entwicklungsländer abkommenshinderlichen Gründe sind in den letzten Jahren zunehmend in den Hintergrund getreten, mehr und mehr Entwicklungsländer suchen Eintritt und Anschluß an die internationale Abkommenspraxis zu finden, einige von ihnen haben bereits ein relativ dichtes Netz mit den jeweiligen Wohnsitzstaaten ihrer Investoren geschlossen.²

Als Voraussetzung für diesen Wandel in den zurückhaltenden Ansichten der Entwicklungsländer ist anzusehen, daß die abkommensbereiten kapitalexportierenden Länder nach und nach akzeptiert haben, daß ihr eigenes Interesse an vermehrten Abkommensschlüssen mit Entwicklungsländern "nur dann die notwendige Gegenbereitschaft finden (kann), wenn auch diese Länder aus dem Abkommensschluß Vorteile erwarten können."³

Tatsächlich haben auch etliche Entwicklungsländer im Rahmen ihrer weltwirtschaftlichen Einbindung von sich aus die Vorteile von DBA erkannt:

- Der überragende Anreiz für ein Entwicklungsland zum Abschluß eines DBA mit einem Industriestaat liegt in der Möglichkeit begründet, dadurch zusätzliches Kapital aus diesem Industriestaat für die Entwicklung der heimischen Wirtschaft anzuziehen. Wie im folgenden Punkt nochmals gezeigt, werden DBA von den Investoren der kapitalexportierenden Ländern nicht zuletzt unter dem Gesichtspunkt des durch die Abkommen gegebenen zwischenstaatlichen Besteuerungsschutzes

1 Bergmann, Arthur, aaO., S.12

2 Nach Debatin, Helmut, Handbuch..., aaO., S.4 beträgt der Anteil der Entwicklungsländer an den weltweit gut 500 bestehenden DBA etwa ein Viertel.

3 Debatin, Helmut, Handbuch..., aaO., S.4

bewertet, der Hemmnisse bei Investitionsentscheidungen beseitigen hilft. Der sich ständig ausweitende Wirtschaftsverkehr wird somit von den vertragschließenden Staaten in eine völkerrechtliche Garantie 'eingebettet.'

- Viele Industrieländer erleichtern mittlerweile ihren möglichen Vertragspartnern die Überwindung deren ursprünglicher Abneigung bezüglich des Abschlusses von DBA durch eine großzügigere Aufrechterhaltung der Quellenbesteuerung, als es nach dem OECD-Muster-DBA für einzelne Einkunftsarten vorgesehen ist.

- Als spezielles Instrument zur Investitionsförderung setzen die meisten Entwicklungsländer Steuervergünstigungen für die ausländischen Investoren ein. Wie bereits erwähnt, sind die DBA das wesentliche Instrument zur Durchleitung der Vorteile an den Investor - insbesondere hinsichtlich deren Realisierung im Wohnsitzstaat. In diesem Zusammenhang hat die Akzeptierung eines höheren Fiskalopfers der Industriestaaten durch die Anwendung der Methode der fiktiven Steueranrechnung die Gruppe der Entwicklungsländer dazu gebracht, in den DBA zunehmend ein Instrument der internationalen wirtschaftlichen Zusammenarbeit zu sehen, was ihnen den Abschluß solcher Verträge als besonderes eigenes Interesse nahebringt.

- Der Zuzug ausländischer Investoren eröffnet den Gastländern ein größeres Besteuerungspotential als zuvor, was zu einer beträchtlichen Erhöhung der öffentlichen Einnahmen führen kann. Dieser Möglichkeit stehen allerdings häufig die stark begrenzten Fähigkeiten der Steuerbehörden in etlichen Entwicklungsländern hinsichtlich der Durchsetzbarkeit ihrer Ansprüche entgegen. Mit den Artikeln der Muster-DBA über das Verständigungsverfahren und den steuerlichen Auskunftsaustausch werden zusätzliche Anreize für den Abschluß von DBA möglich. In Zusammenarbeit mit den

erfahrenen Behörden der Industriestaaten könnten diesbezüglich aufgeschlossene Entwicklungsländer ihrem Ziel näher kommen, Umgehungen ihrer Besteuerung seitens der multinationalen Unternehmen besser bekämpfen zu können.

- Einen wesentlichen Interessengegensatz bei früheren DBA-Verhandlungen - die Quellenbesteuerung beim Gewinntransfer in Form von Dividenden - hat die innerstaatliche Steuergesetzgebung der kapitalexportierenden Staaten bereits weitgehend entschärft: Als die auf diese Einkünfte erhobene Quellensteuer noch im Wohnsitzstaat auf die dort auf diese Einkünfte entfallende Steuer angerechnet wurde, konnten die Entwicklungsländer ihren Steueranspruch ohne Nachteile für den Investor an der Höhe seiner Wohnsitzsteuer ausrichten, da eine in diesem Rahmen vorgenommene Erhöhung der Quellensteuer lediglich den Anspruch des Wohnsitzstaates reduzierte.

Mit der allgemeinen Einführung des internationalen Schachtelprivilegs - nach dem die ausgeschütteten Gewinne einer Kapitalgesellschaft an ihre Obergesellschaft im Wohnsitzstaat steuerbefreit sind - haben die Industriestaaten einen größeren Spielraum bei der Einräumung der Höhe der Quellenabzugsteuer, weil sich diese nicht mehr direkt auf die Höhe der eigenen Steuereinnahmen auswirkt.¹

IV.1.2. Die Situation der Industrieländer

Sieht man von den - von der Höhe der absoluten Beträge her sicher zu vernachlässigenden - Steuereinbußen ab, haben

¹ Man kann andererseits einen möglichen Nachteil für die Entwicklungsländer sehen, die letztlich wieder eine Änderung der Steuersysteme der Industrieländer nachvollziehen und die Verankerung des internationalen Schachtelprivilegs in den DBA anerkennen müssen.

die Industriestaaten ein Interesse am Abschluß von DBA auch mit Entwicklungsländern, das augenscheinlicher ist, als das ihrer Partnerstaaten:

- Die Industriestaaten wollen zunächst ihren international tätigen Steuerpflichtigen weltweit einen als erforderlich anzusehenden Abkommensschutz vor doppelter oder übermäßiger Besteuerung geben. So ist z.B. das DBA Bundesrepublik - Thailand anzusehen als "das Ergebnis deutscher Bemühungen, die steuerliche Grundlage deutscher Wirtschaftstätigkeit auch im asiatischen Raum weiter auszudehnen."¹

Tatsächlich tritt durch die DBA eine zwischenstaatliche Investitionsgarantie ein, die weit über den eigentlichen Regelungsbereich der Aufteilung der Besteuerungskompetenzen hinausreicht. So ist zunächst grundsätzlich festzuhalten, daß die von den DBA gewährte " 'steuerliche Sicherheit' als Teil der allgemeinen Rechtssicherheit für jede internationale Geschäftsplanung lebensnotwendig ist. Wenn sie fehlt, entstehen Risiken, die von sonst wahrgenommener internationaler Geschäftstätigkeit abhalten und, wenn es doch dazu kommt, nicht selten aus unvorhergesehenen Steuerfolgen wirtschaftliche Mißerfolge heraufbeschwören."²

Allgemein schätzen die Investoren darüberhinaus verständlicherweise völkerrechtliche Regelungen - in denen in Fällen wie den DBA vor allem auch die privaten Eigentumsverhältnisse und -verbindungen zwischen zwei Staaten Gegenstand des Vertrages sind - weitaus höher ein als unilaterale Vorschriften der jeweiligen Staaten.

Als Vorteil ist insbesondere auch anzusehen, daß über die offiziellen vertraglichen Regelungsbereiche (z.B. Austausch

1 DBA Thailand, Erläuterungen S.47

2 Korn-Debatin, aaO., Systematik IV 31

von Steuerinformationen, Rechtsschutz für den Investor) hinaus auch bei 'individuellen' Streitfällen zwischen Privatpersonen des einen und einer Behörde des anderen Vertragsstaates auf informelle Art - z.B. anlässlich von Tagungen oder (Ausbildungs-) Seminaren - bestehende zwischenstaatliche Kontakte zur Ausräumung von Problemen genutzt werden können.

- Mit jedem zusätzlichen DBA wollen die Industrieländer mögliche Lücken schließen, die ihre Steuerpflichtigen zu Steuerverkürzungen nutzen können.

- Die DBA der Industriestaaten mit Entwicklungsländern sollen insbesondere die langfristige internationale Wettbewerbsfähigkeit der heimischen Wirtschaft sichern helfen. So wurde z.B. das Abkommen mit Thailand - einer der asiatischen Staaten, aus denen deutsche Unternehmen mit Zulieferprodukten von verbundenen Unternehmen versorgt werden - von 1967 unter folgendem Aspekt abgeschlossen: " Dem Vertrag kommt nicht zuletzt im Hinblick auf die stark expandierende japanische Exportindustrie besondere Bedeutung zu." ¹

Generell dürfte jedes DBA - sei es mit Industrie- oder Entwicklungsländern - unter der Zielsetzung geschlossen werden: Es "leistet einen erheblichen Beitrag zur steuerlichen Absicherung deutscher Investitionen in ... und zur Stärkung der Wettbewerbskraft deutscher Unternehmen gegenüber der internationalen Konkurrenz, die sich meist auch auf steuerliche Vereinbarungen stützen kann." ²

1 DBA Thailand, Erläuterungen S.47

2 DBA Singapur, Kommentar S.81

IV.2. Die Ergebnisse der UN - Arbeitsgruppe als Alternative zum OECD - Muster - DBA

Die "UN- Guidelines for Tax Treaties Between Developed and Developing Countries"¹ haben den grundsätzlichen Aufbau des OECD-Muster-DBA übernommen, in ihrem Text aber die für die Entwicklungsländer als unpassend erscheinenden Regelungen durch alternative Lösungsvorschläge ersetzt.

Hervorstechender Unterschied im Vergleich zum OECD-Muster-DBA ist die **Ausweitung der Quellenbesteuerung** in den UN-Guidelines. Insbesondere wird die Besteuerung der Einkünfte aus Kapitalvermögen, der Patent- und Lizenzgebühren sowie der Gewinne aus der Seeschifffahrt an der Quelle voll aufrechterhalten. Im Zusammenhang mit der völligen Abkehr von bisher im internationalen Abkommensverkehr anerkannten Regelungen hat sich die UN-Gruppe bei ihrer Arbeit aber eine Art Selbstbeschränkung auferlegt: Die erweiterte Quellenbesteuerung von Kapitaleinkünften soll

- auf der Netto - Basis vorgenommen werden, d.h. die mit der Einkommenserzielung zusammenhängenden Aufwendungen im Wohnsitzstaat werden berücksichtigt
- in einer Höhe angesetzt werden, die keine potentiellen Investoren aus den Industrieländern abhält
- die Angemessenheit einer Steueraufteilung mit dem das Kapital zur Verfügung stellenden DBA-Partnerland in Betracht ziehen.

¹ Die allgemeinen Abkommensleitlinien sind abgedruckt bei Debatin, Helmut, Handbuch..., aaO., S.7ff; ausführliche Erläuterungen gibt ferner ein Berater der UN-Arbeitsgruppe, Surrey, Stanley S., aaO., S.1ff; weitere Kommentare auch bei Ritter, Wolfgang, Steuerbeziehungen..., aaO.

IV.2.1. Die Abweichungen der UN - Guidelines gegenüber dem OECD-Muster-DBA im einzelnen

Die UN-Guidelines haben die Grundsätze der Betriebstättenbesteuerung (Art. 5 OECD-Muster-DBA) beibehalten. Der Betriebstättenbegriff selbst ist allerdings teilweise erheblich erweitert worden:

- Die wirtschaftlichen Ergebnisse einer sichtbaren Unternehmenspräsenz, die durch das Vorhandensein eines anhängigen Vertreters qualifiziert wird, sollen künftig im Quellenstaat besteuert werden.
- Die Zeitdauer zur Begründung eines Steueranspruchs aus Baustellen und Montagen wird wegen des häufig auch bei kürzeren Fristen als 12 Monaten entstehenden hohen wirtschaftlichen Wertes auf sechs Monate halbiert.
- Den Entwicklungsländern soll künftig auch der in ihrem Gebiet aus Dienstleistungen und Beratungen erzielte Gewinn in gewissem Umfang zur fiskalischen Berücksichtigung überlassen bleiben, gleichfalls Erträge von Versicherungsunternehmen, die im Quellenstaat Prämien einziehen.

Das Betriebstättenprinzip als Ausgangspunkt für die grenzüberschreitende Unternehmenstätigkeit hat auch in bezug auf die Besteuerung der Unternehmensgewinne (Art. 7 OECD-Muster-DBA) eine wesentliche Erweiterung erfahren. In gewisser Hinsicht lebt nämlich die im OECD-Abkommen aufgeführte "Attraktivkraft der Betriebstätte" (s. unter III.2.2.) wieder auf. In den UN-Guidelines 7,1 wird der Abschnitt des entsprechenden OECD-Artikels ("the profits of the enterprise may be taxed in the other State (=Quellenstaat), but only so much of them as is attributable to that permanent establishment") erweitert um die Bestimmungen, daß auch Gewinne aufgrund von b) "sales in that other State

(=Quellenstaat) of goods or merchandise of the same or similar kind as those sold through that permanent establishment ; or c) other business activities carries on in that other State of the same or similar kind as those effected through that permanent establishment" im Quellenstaat besteuert werden können. Mit dieser Regelung soll in begründeten Fällen Umgehungen der Betriebstättenbesteuerung - vor allem durch direkte Verkäufe des Unternehmensstammhauses an Käufer im Betriebstättenstaat entgegengewirkt werden.

Der im internationalen Steuerrecht geltende Grundsatz der "Ertrags- und Aufwandszuordnung" (s. unter III.2.2.) wurde **d i r e k t** in die UN-Richtlinien als Vertragstext aufgenommen (Guideline 7,3).

Über die Regelung weiterer, möglicherweise strittige Verhandlungsgegenstände bei der Betriebstättenbesteuerung wurde mangels Einigung der Verfasser über die jeweilige Formulierung die Empfehlung ausgesprochen, diese Punkte, z.B. die Besteuerung von Einkaufsgeschäften oder von Auslieferungslagern, in den bilateralen Vertragsverhandlungen direkt zu klären.

Dem fiskalischen Interesse vieler Entwicklungsländer entsprechend hat das UN-Modell auch eine Alternative zu der Besteuerung von Gewinnen aus der Seeschifffahrt entwickelt (Guideline 8). Danach wird bei **g e p l a n t e r** Nutzung ("more than usual contacts") der Seehäfen dem Quellenstaat ein Besteuerungsrecht an den daraus resultierenden Gewinnen eingeräumt. Als problematisch wird diesbezüglich das Festlegen der Besteuerungsgrundlage anerkannt. Möglich wäre die - sehr schwierige - Ermittlung des Nettogewinns eines Seeschifffahrt betreibenden Unternehmens und dessen Aufteilung auf die beteiligten Staaten anhand einer festzulegenden Größe, z.B. dem ausgehenden Frachtvolumen.

Die diesbezügliche Formulierung des Vertragstextes soll ebenfalls den individuellen Abkommensverhandlungen vorbehalten bleiben.

Als zentraler Interessengegensatz zwischen Industrie- und Entwicklungsländern beim Abschluß von DBA wurde bereits die Regelung des Besteuerungsrechts im OECD-Muster-DBA in bezug auf Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren erläutert. Die UN-Guidelines bestehen aus den geschilderten Gründen denn auch auf einer erweiterten Quellenbesteuerung an diesen Einkunftsarten.

Man hat allerdings in den Empfehlungen *keinen* zahlenmäßigen Steuersatz auf Dividenden- oder Zinstransfers (Guidelines 10 bzw. 11) aufgenommen, sondern nur festgelegt, daß die entsprechenden Steuersätze "shall not exceed a certain percentage to the gross amount of the dividends/ interests (to be established through bilateral negotiations)."

Die Gruppe der Entwicklungsländer hat sich in diesem Zusammenhang bereit erklärt, zu Zwecken der Investitionsförderung einseitige Ermäßigungen für die auf Dividendentransfers liegende Quellenabzugsteuer einzuräumen. Voraussetzung dafür muß allerdings sein, daß sicher gestellt wird, daß dieser Vorteil dem Investor und nicht dem ausländischen Fiskus zugute kommt. Der Wohnsitzstaat muß daher im Abkommen bezüglich seiner Dividendenbesteuerung eine Steuerbefreiung oder die Anwendung der fiktiven Steueranrechnung zusichern.

Die sich aus diesem Vorschlag ergebenden Varianten der Besteuerung erlauben es den Vertragspartnern " ... to work out through negotiation the appropriate level of withholding tax rates on dividends in the developing countries that is conducive to the movement of investment capital desired."¹

1 Surrey, Stanley S., aaO., S.39

Um das allgemeine Investitionsklima zu verbessern, werden in nahezu allen DBA die Erträge aus Direktbeteiligungen an Unternehmen ab 25% des Kapitals stärker von der Quellensteuer entlastet als Erträge aus Streubesitz. Hieran anknüpfend liegt in den UN-Guidelines eine derart qualifizierte unternehmerische Beteiligung bereits bei einem Anteil von 10% des Unternehmenskapitals vor, da bereits diese Größe wegen der in vielen Entwicklungsländern gesetzlich begrenzten Höhe einer ausländischen Beteiligung an heimischen Unternehmen (z.B. könnte eine Kapitalmehrheit für Ausländer ausgeschlossen werden) erhebliches Gewicht ausmachen kann bzw. für finanzschwächere aber leistungsstarke Mittelstandsunternehmen investitionsauslösend sein kann.

Ähnlich wie vorstehend soll nach den UN-Guidelines das Besteuerungsrecht an Lizenzgebühren abweichend vom OECD-Muster-DBA geregelt werden (Guideline 12). Bei diesem umstrittenen Fragenkreis wird die Quellenbesteuerung sogar ohne Einschränkung aufrechterhalten bzw. neu eingeführt - ohne allerdings wie bei den Dividenden und Zinsen einen Steuersatz zahlenmäßig zu benennen. Dieses 'Ergebnis' beruht auf dem Umstand, daß die Zuordnung der dem Technologietransfer zugrundeliegenden Aufwendungen des Lizenzgebers nur äußerst schwierig vorgenommen werden kann. Der in den individuellen Abkommensverhandlungen zu fixierende Quellensteuersatz soll die Vermeidung sowohl eines unmäßigen Fiskalopfers der Entwicklungsländer durch Zugeständnisse der Industrieländer als auch den Zwang des Lizenzgebers zur Überwälzung einer hohen Quellensteuer auf den Lizenznehmer durch die Entwicklungsländer berücksichtigen.

Die, in den weiteren Richtlinien zur Einkommensbesteuerung aufgenommenen Änderungen gegenüber dem OECD-Muster-DBA

sind wirtschaftlich nicht von so grundsätzlicher Bedeutung, daß sie wesentlichen Einfluß auf das Zustandekommen eines einzelnen Abkommens haben dürften.

Die UN-Empfehlungen zu den Methoden der Vermeidung der Doppelbesteuerung im Wohnsitzstaat (Guideline 23) entsprechen denen des OECD-Muster-DBA. Hinter dieser äußeren Übereinstimmung verbirgt sich aber die Auseinandersetzung der Mitglieder der Arbeitsgruppe über die Erwartungen der Entwicklungsländer, durch eine generelle Festschreibung einer anzuwendenden Methode - Freistellung der ausländischen Einkünfte im Wohnsitzstaat - gewährte Steueranreize direkt an den Investor durchzuleiten. Diese Auffassung wurde von den Vertretern der Industriestaaten aus grundsätzlichen Erwägungen bezüglich des von ihnen verfochtenen internationalen Steuerrechts verworfen.

Neben diesem Ansatz wurde von den Entwicklungsländern als wirksames Instrument der Investitionsförderung die generelle Anwendung der Methode der fiktiven Steueranrechnung in den DBA zwischen ihnen und den Industriestaaten vorgeschlagen. Da auch diese Forderungen für einige Industrieländer - insbesondere für die USA - nicht annehmbar waren, wurde über dieses Thema keine Einigung erzielt.

Dennoch hat in der internationalen Abkommenspraxis - vor allem auch in der deutschen - die Anwendung der fiktiven Steueranrechnung zunehmend Berücksichtigung gefunden. Die mit dieser Methode verbundenen Vorstellungen und Probleme werden wegen der besonderen Bedeutung dieses Verfahrens im nächsten Teil dieser Arbeit ausführlicher erörtert.

Eine wesentlich andere Qualität als das OECD-Muster-DBA gaben die UN - Autoren auch der Gestaltung des zwischenstaatlichen Auskunftsverkehrs (Guideline 26). Im Interesse der Durchsetzbarkeit ihrer Steueransprüche - "in particular for the prevention of fraud and evasion" - wurde dem

Text des OECD-Muster-DBA hinzugefügt, daß "the competent authorities shall, through consultations, develop appropriate conditions, methods and techniques concerning the matters respecting with such exchange of information shall be made, as well as exchange of information regarding avoidance of tax where appropriate ...".

Allein die Anerkennung dieser Regelung - die z.B. durch gemeinsame Veranstaltung von Betriebsprüfungen oder ähnlichen Aktivitäten erfüllt werden soll - durch die Industrieländer dürfte für manche Entwicklungsländer ein Anreiz sein, künftig in die internationale Abkommenspraxis einzutreten.

Nach der hier erfolgten Darstellung des Ansatzes der UN-Guidelines als Alternative zum OECD-Muster-DBA läßt sich zusammenfassend feststellen:

Da in einem Teil der Regelungsbereiche der UN-Guidelines auch die gleichgerichtete Zielsetzung vieler Industrieländer zum Ausdruck kommt, dürfte die Arbeit für die weitere Abkommensgestaltung zwischen diesen beiden Staatengruppen keine geringe Bedeutung gewinnen. Die Kritik an manchen - aus der Sicht der Industriestaaten¹ - relativ weit gehenden Formulierungen (z.B. bei der Ausdehnung der Quellenbesteuerung oder beim Auskunftsverfahren) wird sich in den einzelnen Vertragsverhandlungen in einer Kompromißlösung äußern, wie es z.B. in den DBA der Bundesrepublik mit Entwicklungsländern der Fall ist. Als gemeinsame Basis für die Gruppe der Entwicklungsländer wird die UN-Empfehlung in jedem Fall dazu dienen, deren Interessen stärker zu artikulieren - obwohl bei realistischer Einschätzung der Umstände feststeht, daß die Industriestaaten auch künftig noch ihre Vorteile im wesentlichen durchzusetzen wissen werden.

1 Vgl. Ritter, Wolfgang, Steuerbeziehungen ..., aaO., zu den einzelnen Punkten der UN-Guidelines.

IV.2.2. Zur fiktiven Steueranrechnung im besonderen

Die Methode der fiktiven Steueranrechnung (tax sparing oder matching credit) wird von den meisten Industrieländern neben der Anrechnungs- und der Freistellungsmethode als dritte Möglichkeit der Berücksichtigung von im Ausland erhobenen Steuern in DBA mit Entwicklungsländern aufgenommen. Die bevorzugte steuerliche Behandlung ausländischen Kapitals und der daraus fließenden Erträge durch die Entwicklungsländer - vorgenommen unter der Zielsetzung der Anziehung ausländischer Investoren - kann von den Industrieländern mit diesem Verfahren am weitestgehenden berücksichtigt werden.

Dennoch ist die fiktive Steueranrechnung in mehrerer Hinsicht nicht unproblematisch. Im folgenden wird ihre Wirkungsweise dargestellt und anschließend werden ihre möglichen Schwachstellen betrachtet.

Wie gezeigt, beläßt die in den DBA zwischen Industrieländern enthaltene Methode der (begrenzten) Anrechnung der im Quellenstaat gezahlten Steuern auf Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren den Investor auf einem Steuerniveau, das dem des Wohnsitzstaates entspricht. Da dieses Verfahren für diejenigen Entwicklungsländer, die in ihren Steuergesetzen Vergünstigungen für ausländische Investoren aufgenommen haben, die sich auf eben diese Einkünfte beziehen, aus fiskalischen und wirtschaftspolitischen Erwägungen nicht annehmbar ist und deshalb als hauptsächliche Schranke für Abkommensschlüsse dieser Staaten mit Industrieländern galt, wurde bereits in den 50er Jahren von mehreren Industriestaaten die fiktive Steueranrechnung in DBA mit Entwicklungsländern aufgenommen.¹ Im Laufe der Zeit unter-

1 Vgl. zur historischen Entwicklung Thien, Ernst Josef, Die Beurteilung der "Fiktiven Steueranrechnung" unter besonderer Berücksichtigung ihrer Verwendung in Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland mit Entwicklungsländern, Frankfurt/Zürich 1975, S.72ff

lag die Form der Gewährung einer fiktiven Steueranrechnung verschiedenen Wandlungen, bis zu der heute als speziell entwicklungsfördernden Variante eingesetzten Form.¹

IV.2.2.1. Die Formen der fiktiven Steueranrechnung

Die Anwendung der fiktiven Steueranrechnung ist in mehreren Formen möglich:

- Bemessung nach der Wohnsitzsteuer

In dieser ältesten Technik wird die (fiktiv) anzurechnende Quellensteuer in einem Prozentsatz (x , wobei $x < 1$) der im Wohnsitzstaat zu entrichtenden Steuer ausgedrückt. Steuerermäßigungen des Quellenstaates unterhalb dieses Prozentsatzes kommen dem Investor direkt zugute. Die im Wohnsitzstaat zu zahlende Steuer beträgt

$$T_I = Y_I \cdot t_I + (Y_A \cdot t_I - Y_A \cdot t_I \cdot x).$$

Der Steuervorteil für den Investor drückt sich in der Differenz zwischen $t_I \cdot x$ und t_A aus, wobei t_A als Förderinstrument (zur Erhöhung der privatwirtschaftlichen Rendite) durch das Entwicklungsland variiert werden kann.

- Bemessung nach den Bruttoeinkünften

Diese - vom Steuersatz des Wohnsitzstaates losgelöste - Variante drückt die fiktive Anrechnung in einem abkommensmäßig festgesetzten Prozentsatz (x) der im Ausland erzielt

1 Zur Anwendung der einzelnen Varianten in den DBA der Bundesrepublik siehe im nächsten Teil der Arbeit. Vgl. zum folgenden Thien, Ernst Josef, aaO., S.85ff; Krause, Michael, Steuerliche Maßnahmen der Industriestaaten zur Förderung von Investitionen in Entwicklungsländern unter besonderer Berücksichtigung der fiktiven Anrechnung ausländischer Steuern, in: Intertax 1979, Heft 3, S.102f

ten Bruttoeinkünfte (Y_{Ab}) aus. Dahinter steht der Gedanke, die fiktiv anzurechnenden Steuern im DBA in einer Weise festzusetzen, wie die vergleichbaren tatsächlich entrichteten Steuern, die bei den hier betroffenen Einkünften ebenfalls in Prozentsätzen vom Bruttoeinkommen ausgedrückt werden. Gleichzeitig bot diese Regelung den Vorteil, die fiktive Steueranrechnung dadurch effektiver zu gestalten, daß man sie von dem mitunter aus den verschiedensten Gründen sehr unterschiedlichen Wohnsitzsteuersatz löste.¹ Der Mindestanrechnungssatz wird auf die dem Quellenstaat in DBA zugestanden maximalen Steuersätze bezogen. Die inländische Steuerschuld bemißt sich als

$$T_I = Y_I \cdot t_I + (Y_{An} \cdot t_I - Y_{Ab} \cdot x).$$

Als Ergebnis dürfte sich in den meisten Fällen ergeben, daß der Investor im Wohnsitzstaat keine oder nur eine geringe Steuerschuld trägt, da die im Inland erhobene Steuer sich auf den Einkommensbetrag bezieht, der sich nach Kürzung des Betrages um die zu seiner Erzielung getätigten Aufwendungen ergibt (Y_{An}).

- Die erweiterte fiktive Steueranrechnung

Im Rahmen der Intensivierung der entwicklungspolitischen Zusammenarbeit entwickelten die beteiligten Länder eine in den heutigen DBA mehr und mehr aufgenommene, gegenüber den soeben vorgestellten Varianten wesentlich weitgehendere Form der fiktiven Steueranrechnung.

Nach der vorigen Variante leisten die Entwicklungsländer durch ihre Investitionsfördergesetzgebung ein einseitiges Fiskalopfer. Um auch die Industrieländer in den dadurch angeregten Entwicklungsprozeß stärker einzubinden, wird

1 Vgl. Krause, Michael, Deutschland: Fiktive Anrechnung in Doppelbesteuerungsabkommen, in: Intertax 1975/8, S.301ff., der diesbezüglich für die deutsche Abkommenspraxis anmerkt, daß "die deutsche Steuer ...bei diesem Verfahren nur noch insoweit eine Rolle (spielt), als eine fiktive Anrechnung selbstverständlich insoweit ausscheidet, als der Betrag der fiktiv anzurechnenden ausländischen Steuer die deutsche Steuer übersteigt." (S.304)

der bei der Besteuerung im Wohnsitzstaat anzurechnende Betrag nunmehr **n i c h t** nach den im DBA üblicherweise zugestandenem Quellensteuersätzen ausgerichtet, sondern in einem darüberliegenden Steuersatz fixiert (z.B. Begrenzung der Quellensteuer lt. DBA bei Dividenden auf 15 %, fiktive Anrechnung im Wohnsitzstaat 20 % oder sogar 25 %). In diesem Zusammenhang ist ferner von Bedeutung, daß die Anrechnung in jedem Fall vorgenommen wird, während in älteren DBA gefordert wurde, daß die Steueranreize aufgrund spezieller Förderungsgesetze gewährt wurden (siehe unter IV.). Diese Regelung steht unter dem Gesichtspunkt der besonderen Bedeutung der DBA als Instrument zur Förderung von Auslandsinvestitionen. Die Industriestaaten erleiden mit ihrer Anwendung ein Fiskalopfer, das als Gegengewicht zu dem von den Entwicklungsländern zur Investitionsförderung geleisteten Beitrag angesehen werden kann.¹

IV.2.2.2. Probleme bei der Anwendung der fiktiven Steueranrechnung

Obwohl die Anwendung der fiktiven Steueranrechnung in der modernen Abkommenspraxis unter entwicklungspolitischen Gesichtspunkten ständig praktiziert wird, müssen die mit ihr verbundenen Schwierigkeiten in bezug auf steuersystematische Überlegungen auch hier angesprochen werden:

- Die fiktive Steueranrechnung als selektives Instrument

Die Vorteile der fiktiven Steueranrechnung kommen - wie bei allen vergleichbaren Maßnahmen - nur Unternehmen in der Gewinnzone zugute. Hieraus leiten Heller und Kauffman² den Vorwurf ab, daß unter dieser Voraussetzung "the largest benefits would go to the most profitable enterprises" und daß "sparing, then, might have the clearly undesirable result, that the capital exporting country sacrifices considerable revenue in subsidizing very profitable investments whose development worth may be questionable."

1 Vgl. Krause, Michael, Deutschland:..., aaO., S.304

2 Heller, Jack und Kauffman, Kenneth M., aaO., S.77ff

- Die Notwendigkeit der quantitativen Begrenzung der fiktiven Steueranrechnung

Die Entscheidung über die Aufnahme der fiktiven Steueranrechnung in seinen DBA mit Entwicklungsländern ergibt für das anwendende Industrieland die Notwendigkeit zur Beschränkung der zu gewährenden Vorteile: Die unbegrenzte Anrechnung j e d e s ausländischen Steuersatzes würde das grundsätzlich auch bei Einräumung der fiktiven Steueranrechnung beizubehaltende Primat der Wohnsitzbesteuerung für Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren außer Kraft setzen.

Daneben würde sich der Industriestaat in bezug auf einen Teil seiner eigenen Steuereinnahmen in eine funktionale Abhängigkeit von der Steuerpolitik des Partnerstaates bringen: Die Höhe des nationalen Steuerverzichts hinge unmittelbar und unkontrollierbar vom Steueranspruch des ausländischen Staates ab, was dem fiskalischen Interesse des einräumenden Staates zuwiderlaufen muß.

Die reine Anwendung der fiktiven Steueranrechnung (d.h. automatische Anrechnung des ausländischen Steuersatzes) würde darüberhinaus zu einem - in jeder Hinsicht unerwünschten - Steuersatzwettbewerb (bei vergleichbaren Steuersystemen) der sich um zusätzliche Investoren bemühenden Entwicklungsländer führen. Es liegt auf der Hand, daß es bei dem vorgestellten Mechanismus für ein Entwicklungsland als lohnenswert erscheinen muß, hohe Quellensteuern aufzuerlegen, um diese anschließend 'großzügig' zu ermäßigen. Dieses Verhalten würde erhebliche Vorteile gegenüber einem anderen Entwicklungsland mit sich bringen, das niedrigere Abzugsätze in Anwendung bringt und - zur Erzielung eines vergleichbaren Steueraufkommens - nur geringere Vergünstigungen gewähren kann.

Als Folge würden sich erhebliche steuerliche Wettbewerbsverzerrungen einstellen: Das Erfordernis der Kapitalex-

portneutralität im Wohnsitzstaat würde durch die ungleiche steuerliche Behandlung von vergleichbaren, aber in verschiedenen Staaten erzielten Einkünften gestört. Das Verlangen nach der Kapitalimportneutralität wäre dann nicht erfüllt, wenn steuerliche Vergünstigungen im Gastland einseitig ausländischen Investoren zugute kommen und einheimische Wettbewerber den künstlich erhöhten juristischen Steuersatz zu tragen haben.¹

Aus all diesen Erwägungen wird die Notwendigkeit deutlich, den vom Entwicklungsland eingeräumten Steueranreiz im Wohnsitzstaat einer quantitativen Beschränkung zu unterwerfen und dem Industrieland somit eine Kontrolle über den von ihm ebenfalls gewünschten Entwicklungsprozeß zu ermöglichen.²

- Auswirkungen auf die Forderung nach der Gleichmäßigkeit der Besteuerung

Bei den Formulierungen in den DBA-Verhandlungen bezüglich der fiktiven Steueranrechnung bricht zwischen dem Industrie- und dem Entwicklungsland regelmäßig ein Interessenkonflikt auf: Das Entwicklungsland möchte die fiktive Anrechnung so weit als möglich ausgedehnt sehen, das Industrieland dagegen will auch bei diesen steuerlichen Maßnahmen die Gleichmäßigkeit der Besteuerung seiner Bürger im Auge behalten und deshalb nicht zu stark von den Prinzipien der Wohnsitzbesteuerung abweichen.³

Die Gleichbehandlung aller Steuerpflichtigen im Wohnsitzstaat wurde theoretisch durch die Anwendung der vollen Anrechnungsmethode als gewährleistet angesehen. Diese An-

1 Lent, George E., aaO., S.364 weist darauf hin, daß - bei gleicher Behandlung der in- und ausländischen Investoren - die Beurteilung eines Förderprogramms zweifelhaft ist, wenn dessen "success is usually measured by the amount of capital moved from abroad."

2 Zu den entsprechenden Regelungen in den deutschen DBA siehe im nächsten Kapitel dieser Arbeit.

3 Vgl. Krause, Michael, Tax Measures of Industrial Countries Aimed at Promoting Investment in Developing Coun-

rechnung bezog sich stets auf die im Ausland tatsächlich erhobene und **b e z a h l t e** Steuer. Demzufolge muß es als eine schwere formale Ungleichbehandlung angesehen werden, wenn von zwei Steuerpflichtigen mit vergleichbaren Einkommen letztlich einer der Steuerpflichtigen aufgrund der fiktiven Anrechnung eines im Ausland zwar erhobenen aber **n i c h t** gezahlten Steuerbetrages besser gestellt wird. Dessen tatsächliches Einkommen ist nach Steuern um den Betrag größer, der sich aus " T_A fiktiv - T_A gezahlt" ergibt. Um diese Differenz bei der Steuerfestsetzung zu rechtfertigen, müßte sie der Differenz zwischen der unterstellten sozialen Grenzleistungsfähigkeit und einer geringeren privaten Grenzleistungsfähigkeit der Investition entsprechen (siehe unter II.4.1.1.).

Dieser Unterschied ist betragsmäßig nicht definierbar, so daß in den entsprechenden DBA - Vereinbarungen die politische Wertvorstellung über den Nutzen einer in dem jeweiligen Entwicklungsland getätigten Investition pauschal einfließen muß. Für den Investor ergibt sich eine Erhöhung der ursprünglich erwirtschafteten Rendite, wodurch sein möglicherweise höher ausfallendes Risiko bezüglich dieser Investition ausgeglichen werden kann.

Darüberhinaus mag die geringere Steuerlast im Entwicklungsland auch durch das Gefälle der in die betriebliche Leistungserstellung eingegangenen öffentlichen Leistungen im Vergleich zum Wohnsitzstaat (und zu Staaten, aus denen Einkünfte nicht mit der fiktiven Anrechnung begünstigt werden) gerechtfertigt sein.

Im Zusammenhang mit der Erörterung über Gerechtigkeit bei der Besteuerung soll zur Rechtfertigung der Anwendung der fiktiven Steueranrechnung nochmals betont werden, daß die einseitig von den Entwicklungsländern eingeräumten Steuervorteile bei der Anwendung der einfachen Anrechnung grund-

sätzlich dem Fiskus des Industriestaates zugute kommen, was den allgemeinen Vorstellungen über die Verwirklichung der Gerechtigkeit zwischen Nationen zuwiderläuft.

- Mögliche Auswirkungen der fiktiven Steueranrechnung auf das private Investitionsverhalten

Die Erfüllung der von den Industrieländern mit der Einräumung der fiktiven Steueranrechnung verbundenen Erwartungen, die Entwicklungsländer mittels der Förderung von zusätzlichen Investitionen in ihrem Entwicklungsprozeß zu unterstützen, hängt neben der Steuerpolitik des Entwicklungslandes natürlich insbesondere von dem Verhalten und den Erwartungen der privaten Investoren ab, d.h. von deren Reaktion auf die in Aussicht gestellten Vergünstigungen. In diesem Zusammenhang sind die zu erwartenden Auswirkungen einer fiktiven Steueranrechnung auf den Umfang der möglichen Neuinvestitionen und auf die Höhe der Reinvestition erzielter Gewinne in den Gastländern zu untersuchen.¹

Bei der folgenden Betrachtung wird unterstellt, daß das Beurteilungskriterium eines Investors bezüglich dessen möglichen Investitionsvorhabens der ihm daraus zufließende Nettoertrag ist (Erträge nach Berücksichtigung von gezahlten in- und ausländischen Steuern). Die im Kapitalimportland (KIL) erzielten Gewinne werden im Kapitalexportland (KEL) erst nach erfolgtem Transfer besteuert (Steuerzuschub), und die gezahlte ausländische Steuer wird angerechnet (Annahme: $t_A < t_I$).

- Auswirkungen der fiktiven Steueranrechnung auf Neuinvestitionen:

Neben der grundsätzlichen Alternative für den Investor, im In- oder im Ausland zu investieren, besteht die Wahlmög-

1 Die folgende Vorgehensweise ist angelehnt an die Darstellung bei Richman, Peggy B., aaO., S.62ff

lichkeit in bezug auf die weitere Verwendung der erzielten Gewinne. Diese können auf ihren Einsatz im KEL (Investor A) oder im Hinblick auf einen weiteren Einsatz im Land der Investitionsvornahme (Investor B) bewertet werden. Die möglichen Ergebnisse werden in der folgenden Übersicht gegenübergestellt.

Übersicht 1

Investortyp/	Verbleibendes Netto-Ein- kommen bei Investition	Verhältnis der Netto-Einkommen
Besteuerungsart	im KEL	im KIL
- Investor A:		
Anrechnung mit Aufschub	$Y (1-t_I)$	$Y (1-t_I)$ 1
Aufschub ohne fik- tive Anrechnung (x)	"	" 1
Aufschub mit fik- tiver Anrechnung (x)	"	$Y (1-t_I+t_A)$ $\frac{1-t_I+t_A}{1-t_I}$
- Investor B:		
Anrechnung mit Aufschub	$Y (1-t_I)$	$Y (1-t_A)$ $\frac{1-t_A}{1-t_I}$
Aufschub ohne fik- tive Anrechnung (x)	"	Y $\frac{1}{1-t_I}$
Aufschub mit fik- tiver Anrechnung (x)	"	Y "

(x) Annahme: Steuerfreistellung der Einkommen im KIL

Nach der Übersicht 1 ergibt sich, daß ein niedriges Einkommensteuerniveau im KIL in jedem Fall einem Investor zugute kommt, der seinen in diesem Land erzielten Gewinn auch dort wieder anlegen möchte. Bei Gewinntransfer in das KEL profitiert der Investor A nur im Fall der Freistellung im KIL bei gleichzeitiger Gewährung der fiktiven Steueranrechnung durch das KEL. Für Investor B ist die fiktive Anrechnung ohne Bedeutung, seine Einkommensposition verändert sich durch diese Maßnahme nicht.

- Auswirkungen der fiktiven Steueranrechnung auf Reinvestitionen:

Die Reinvestition einmal erzielter Gewinne wird von den meisten Entwicklungsländern als sehr nützlich angesehen. Der Verzicht auf Gewinntransfers entlastet ihre Devisenbilanz und erhöht den heimischen Kapitalstock. Ferner wird Reinvestitionen eine höhere Produktivität als Neuinvestitionen zugeschrieben, da der Investor bereits mit den wirtschaftlichen Bedingungen des Gastlandes vertraut ist und somit eine ausgewogenere Beurteilung der Investition vorliegt.¹ Entwicklungsländer, die deshalb in hohem Maße an einer Wiederanlage der erzielten Erträge interessiert sind, erlassen oftmals - im Hinblick auf die notwendige Freizügigkeit des Kapitalflusses negativ zu beurteilende - Gewinntransferbeschränkungen.²

1 Vgl. Thien, Ernst Josef, aaO., S.186f. Gegen diese Betrachtung kann angeführt werden, daß einbehaltene Gewinne das dividendenberechtigte Eigenkapital des Unternehmens erhöhen, ohne aber - wie bei Neuinvestitionen - mit einem Kapitalimport die Zahlungsbilanz zunächst zu entlasten. Wenn außerdem das von der Ur-Investition erbrachte know-how in kurzer Zeit umgesetzt wird, können von neuen Investitionen stärkere Impulse ausgehen. Vgl. dazu auch Meier, Gerald M., aaO., S.153f.

2 Als Reaktion der Unternehmen darauf ist ein verstärkter Mißbrauch der internen Verrechnungspraktiken zu erwarten. Denkbar wäre auch, daß ein Unternehmen zunächst mit minimalem Grundkapital ausgestattet wird und die Finanzierung des Unternehmenswachstums lediglich über (zwangswise) einbehaltene Gewinne vorgenommen wird.

In der folgenden Übersicht wird gezeigt, wie sich die Annahmen aus Übersicht 1 auf das Reinvestitionsverhalten auswirken, wobei Investor A die wiederangelegten Beträge nach ihrer weiteren Verwendung im KEL, Investor B diese für den weiteren Einsatz am jeweiligen Ort der Investitionsvornahme bewertet.

Übersicht 2

Investortyp/ Besteuerungsart	Verbleibendes Netto-Einkommen		Verhältnis der Netto- Einkommen
	bei Transferie- rung der im KIL erwirtschafteten Erträge nach und Reinvestition im KEL	Reinvestiti- on der im KIL anfallenden Erträge im KEL selbst	
- Investor A:			
Anrechnung mit Aufschub	$Y(1-t_I)(1-t_I)$	$Y(1-t_A)(1-t_I)$	$\frac{1-t_A}{1-t_I}$
Aufschub ohne fik- tative Anrechnung (x)	"	$Y \cdot 1 \cdot (1-t_I)$	$\frac{1}{1-t_I}$
Aufschub mit fik- tiver Anrechnung (x)	$Y(1-t_I+t_A)(1-t_I)$	$Y \cdot 1 \cdot (1-t_I+t_A)$	"
- Investor B:			
Anrechnung mit Aufschub	$Y(1-t_I)(1-t_I)$	$Y(1-t_A)(1-t_A)$	$\frac{(1-t_A)^2}{(1-t_I)^2}$
Aufschub ohne fik- tative Anrechnung (x)	"	$Y \cdot 1 \cdot 1$	$\frac{1}{(1-t_I)^2}$
Aufschub mit fik- tiver Anrechnung (x)	$Y(1-t_I+t_A)(1-t_I)$	"	$\frac{1}{(1-t_I+t_A)(1-t_I)}$

(x) Annahme: Steuerfreistellung der Einkommen im KIL

Als Ergebnis der Übersichten 1 und 2 ergibt sich, daß Neuinvestitionen im KIL zunächst durch ein geringeres Ausgangssteuerniveau im KIL begünstigt werden, wenn sie auf die weitere Verwendung dortselbst bewertet werden. Eine Freistellung von der Steuerzahlung im KIL ergibt nur für Investor B einen zusätzlichen Anreiz. Eine gleichzeitige fiktive Steueranrechnung im KEL verbessert das Einkommensverhältnis nur für Investor A, beläßt Investor B jedoch in seiner vorherigen Position, bringt ihm insgesamt keinerlei Vorteile.

In bezug auf das Reinvestitionsverhalten der Unternehmen ergibt die Anwendung der Methode der fiktiven Steueranrechnung sogar eine relative Begünstigung des Gewinntransfers in das KEL. Der Investor verhält sich bezüglich der Reinvestition gegenüber der Transferierung um so indifferenter, je stärker sich die Steuerfreistellung über die fiktive Anrechnung im KEL auswirkt. Das Verhältnis der Einkommen nach Steuern ergibt sich aus der Übersicht 2 als

$$1(1-t_I)^2 : 1 / (1-t_I+t_A)(1-t_I) = 1-t_I+t_A / 1-t_I,$$

wodurch das KEL - je nach der Höhe der Anrechnung von t_A - die Zielsetzung der Entwicklungsländer in bezug auf die von ihnen häufig gewünschte höhere Reinvestitionsquote diskriminiert.

Das Ausmaß der möglichen Wirkung des incentives 'Steuerfreistellung' im KIL wird durch die Behandlung der Quellensteuer im DBA geregelt. Hier ist - wie anschließend am Beispiel der Bundesrepublik gezeigt - die Größenordnung der Steuersätze und der Anrechnungsbeträge so gestaltbar, daß die eben vorgestellten Probleme in ihren Auswirkungen begrenzt bleiben.

Als Fazit ergibt sich trotz der Einwände gegen sie, daß die fiktive Steueranrechnung als einzige weitgehend individuell gestaltbare Maßnahme zur bewußten Lenkung von privatem Kapital in Entwicklungsländer eine angemessene zentrale Rolle in den Verhandlungen und den DBA selbst eingenommen hat und nicht zuletzt durch die intensiven Forderungen der Entwicklungsländer selbst ihre Bedeutung erhalten hat.

IV.3. Die DBA - Praxis der Bundesrepublik mit Entwicklungsländern

Das Netz der Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik ist weltweit eines der dichtesten. Auch im Hinblick auf die Berücksichtigung der vorher erörterten diesbezüglichen Forderungen der Entwicklungsländer nimmt die Bundesrepublik im internationalen Vergleich eine hervorragende Stellung ein.

IV.3.1. Bedeutung und Umfang der deutschen DBA - Beziehungen zu Entwicklungsländern

Eine Übersicht über den Stand der deutschen DBA insgesamt wies am 1.1.1981 aus, daß die Bundesrepublik mit 48 Staaten ein "Abkommen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen" abgeschlossen hat.¹ Dazu kommen 10 sonstige Abkommen² und 23 "künftige Abkommen und laufende Verhandlungen", wovon 12 bestehende DBA ersetzen bzw. ergänzen sollen.

In diesem Gesamtstand sind 25 in Kraft befindliche DBA mit Entwicklungsländern enthalten. Der aufgelaufene Wert der in diesen Ländern vorgenommenen deutschen Direktinvestitionen betrug Ende 1980 insgesamt etwa 13 Mrd. DM.³

Damit stehen die Erträge aus 68% der deutschen Direktinvestitionen in Entwicklungsländern unter einem steuerlichen Abkommenschutz (von den gesamten Direktinvesti-

1 Alle Angaben aus: Der Bundesminister der Finanzen, Stand der Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) und der Doppelbesteuerungsverhandlungen am 1. Januar 1981, Gesch.-Z. IV C 5 - S 1300-443/80, Bonn 1980

2 Abkommen auf dem Gebiet der Erbschaftsteuern bzw. Sonderabkommen betr. die Einkünfte aus Schifffahrt und Luftfahrt

3 Vgl. auch Anhang VI.4

tionen aus Entwicklungsländern sind 1,9 Mrd. DM, das sind 64% der gesamten Anlagen aus diesen Ländern, berührt). Die künftigen DBA werden weitere 8 Entwicklungsländer in das deutsche Abkommensnetz einbeziehen, so daß demnächst 33 DBA mit Entwicklungsländern bestehen werden, die nach heutigem Stand 72% der deutschen Direktinvestitionen in der Gruppe der Länder der Dritten Welt einschließen.

Die deutsche DBA - Praxis mit Entwicklungsländern begann Ende der 50er Jahre mit den DBA Indien und Pakistan. Diese beiden DBA sind bereits in einigen Regelungsbereichen von den oben erörterten Vorstellungen bezüglich der wirtschaftlichen Entwicklungsförderung geprägt. So heißt es z.B. in den Vorbemerkungen zum DBA Indien: "Da die Wirtschaftsbeziehungen zwischen den beiden Vertragsstaaten durch einen einseitigen Kapitalexport der deutschen Wirtschaft nach Indien gekennzeichnet sind, mußten dem Wunsch der indischen Seite entsprechend, diese Normen¹ (Einschränkung der Quellenbesteuerung, d.Verf.) zugunsten des Besteuerungsrechts des Quellenstaates schwächer gehalten werden, als dies sonst in den DBA der Bundesrepublik üblich ist."

In den 60er Jahren wurden einige weitere DBA ratifiziert, vor allem mit solchen Staaten, in denen bereits relativ hohe deutsche Direktinvestitionen getätigt worden waren, z.B. Argentinien, Israel, Spanien.

In den 70er Jahren schließlich erhöhte sich die Anzahl der deutschen DBA mit Entwicklungsländern auf den heutigen Stand.

Am Beispiel der abkommensmäßigen Beziehungen zu Pakistan kann die im Laufe der Zeit vorgenommene Weiterentwicklung der deutschen DBA - Praxis aufgezeigt werden. 1958 wurde mit Pakistan eines der ersten Abkommen nach

1 Kollisionsnormen eines DBA, die die Eingrenzung der Quellenbesteuerung regeln.

dem Zweiten Weltkrieg überhaupt abgeschlossen. Dieses DBA war noch kaum von den Arbeiten der OEEC bezüglich eines Musterabkommens beeinflusst. Diese fanden aber bereits 1963 in dem damals ausgehandelten Änderungsprotokoll ihren Niederschlag: Die Quellenbesteuerung auf bestimmte Einkünfte wurde entsprechend den Mustervorschlägen der internationalen Organisation OEEC wesentlich gestrafft (z.B. 20% Abzugsteuer bei Zinszahlungen). Als 'Gegenleistung' räumte die Bundesrepublik eine fiktive Steueranrechnung auf Zinserträge bei der deutschen Veranlagung ein.

Das 1970 zwischen den beiden Staaten verabschiedete Ergänzungsabkommen trägt endgültig die Grundzüge der modernen DBA - Praxis: Für die von deutscher Seite durchgesetzte Umstellung der Schifffahrtsbesteuerung gemäß der OECD - Musterregelung wurde auf pakistanischen Wunsch hin insbesondere "die fiktive Steueranrechnung für Zinsen aus Pakistan über die sonst in den deutschen DBA mit Entwicklungsländern verfolgten Maßstäbe hinaus erweitert..."¹ Nach den neuen Vorschriften werden Zinszahlungen - die nach Art. VII,1 eigentlich einer Quellensteuer von 20% unterliegen - auf genehmigte (d.h. als entwicklungsfördernd anerkannte), einem pakistanischen Unternehmen gewährte Darlehen gemäß Art. VII,2 von der pakistanischen Steuer befreit. Die korrespondierende Behandlung dieser Erträge in der Bundesrepublik sieht eine fiktive Anrechnung auf die darauf entfallende deutsche Steuer in Höhe des Betrages vor, der ohne diese Befreiung als pakistanische Steuer zu zahlen gewesen wäre. Damit erzielt der deutsche Steuerpflichtige eine effektive Steuerersparnis, die seine ursprüngliche Rendite entsprechend erhöht.

Die derzeitige Bedeutung der DBA ist - bezogen auf die Höhe der deutschen Direktinvestitionen in den einzelnen

1 Korn-Debatin, aaO., DBA Pakistan, Erläuterungen S.80

Abkommensländern - recht unterschiedlich: Während z.B. das DBA Brasilien allein 5,4 Mrd. DM abdeckt, oder das DBA Singapur 370 Mio. DM, sind die bisher getätigten Investitionen in etlichen anderen DBA - Ländern noch sehr gering (z.B. Zypern 3 Mio. DM, Jamaika 2 Mio. DM), wobei allerdings festzuhalten ist, daß die Partnerstaaten beim Abschluß solcher DBA vor allem längerfristig auf eine durch die DBA induzierte Zunahme der Direktinvestitionen abstellen.

Diese Zielrichtung hat ihren Niederschlag auch in den nach und nach veränderten Überschriften zu den einzelnen Abkommen gefunden. Während das DBA Indien noch lediglich als "Abkommen zwischen der Regierung der Bundesrepublik Deutschland und der Regierung von Indien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung des Einkommens" bezeichnet wurde, sind neuere Abkommen beispielsweise als "Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und Malaysia zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und in bezug auf andere damit zusammenhängende Fragen" oder noch eindeutiger als "Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und Mauritius zur ... und zur Förderung des Handels und der Investitionstätigkeit zwischen den beiden Staaten" überschrieben.

Die mit den DBA verbundenen entwicklungspolitischen Erwartungen werden darüberhinaus auch in den Erläuterungen zu abgeschlossenen DBA offiziell vorgestellt, z.B. zum DBA Brasilien, BT - Drucksache 7/4229: "Die deutschen privaten Investitionen in Brasilien ... werden weiter steigen. Es ist notwendig, (sie) auf eine sichere vertragliche Grundlage zu stellen..." Zum DBA Zypern vergleichbar, BmF - Finanznachrichten 36/77: "Die Republik Zypern ist an der Schaffung neuer Erwerbszweige ... interessiert." Das Abkommen soll "dazu beitragen, Direktinvestitionen deutscher Unternehmen auf Zypern zu fördern, die bisher keinen nennenswerten Umfang erreicht haben."

IV.3.2. Ausgesuchte Regelungsbereiche deutscher DBA mit Entwicklungsländern

Im folgenden werden beispielhaft die Regelungen der DBA zwischen der Bundesrepublik und einzelnen Entwicklungsländern kommentiert und im Anhang ausführlich für die einzelnen Länder dargestellt, und zwar

- die Besteuerung der Unternehmen
- die Besteuerung von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren
- die fiktive Steueranrechnung
- die Vermeidung von Steuerverkürzungen

IV.3.2.1. Zur Besteuerung der Unternehmen

Die Vorschriften des OECD-Muster-DBA in bezug auf die Besteuerung von Betriebstätten, Unternehmensgewinnen und Gewinnen aus der Seeschifffahrt sind generell auch Grundlage der deutschen DBA mit Entwicklungsländern. In diese Abkommenskonzption sind allerdings einige Erweiterungen des Betriebstättenbegriffs der im vorigen Kapitel erwähnten Qualität eingeflossen, wobei in den Vertragstexten i.d.R. die unterschiedlichen Interessen der deutschen Vertragspartner individuell berücksichtigt werden.

Bei der Betriebstättenbesteuerung wird in nahezu allen DBA ein Steueranspruch aus Baustellen und Montagen bereits bei einer zeitlichen Überschreitung dieser Arbeiten von sechs Monaten begründet. Die mit dieser Erweiterung zusammenhängende Vorstellung über den oftmals nicht unbedeutenden wirtschaftlichen Wert einer diesbezüglichen Tätigkeit verdeutlicht insbesondere die entsprechende Regelung im DBA Tunesien: Nach diesem wird auch bei einer

Zeitdauer von weniger als sechs Monaten eine Betriebstätte begründet, wenn die Kosten der Montage oder Aufsichtstätigkeit 10% des Preises der hierfür gelieferten Maschinen oder Ausrüstungen übersteigen.

Zugeständnisse an die wirtschaftlich schwächeren Vertragspartner machen die deutschen Verhandlungspartner auch in vielen DBA bei den Vorschriften über die Besteuerung der Vertretertätigkeit, wobei meistens das Vorhandensein eines Warenlagers, von dem aus regelmäßig Bestellungen des Unternehmens ausgeführt werden, eine Betriebstätte begründet. Auch wird häufiger der Vertreter eines Versicherungsunternehmens als Betriebstätte besteuert, wenn er im Quellenstaat Prämien einzieht oder dort gelegene Risiken versichert.

In Anlehnung an das OECD-Muster-DBA wird in den deutschen DBA mit Entwicklungsländern - bis auf wenige Ausnahmen - die Durchbrechung des Betriebstättenprinzips bei der Besteuerung von Einkünften aus der See- und Luftfahrt konsequent durchgeführt.

IV.3.2.2. Zur Quellenbesteuerung bei Dividendenzahlungen

Bei der steuerlichen Behandlung des Gewinntransfers ihrer Gesellschaften an deren deutsche Anteilseigner gewähren einige Entwicklungsländer (z.B. Malaysia, Singapur) zur Investitionsförderung von sich aus sehr weitreichende Steueranreize, bis hin zur vollständigen Steuerbefreiung. In den deutschen DBA mit anderen Entwicklungsländern wurde die ansonsten nach deren innerstaatlichem Recht geltende Quellenabzugsteuer gemäß der international üblichen Vertragspraxis in der Höhe begrenzt, wobei in diesem Regelungskreis **k e i n** wesentlicher Unterschied bei der

Zumessung der Besteuerungskompetenz zwischen den Abkommen mit Industrieländern und denen mit Entwicklungsländern festzustellen ist.

In sehr vielen DBA (vgl. Anhang V,5) werden nach dem OECD-Muster-DBA zur Stärkung des unternehmerischen Engagements die Dividendenzahlungen aus einer Schachtelbeteiligung mit einer geringeren Abzugsteuer belastet als diejenigen aus Streubesitz - einige DBA machen einen qualitativen Unterschied bezüglich des Empfängers der Dividenden (Personen- oder Kapitalgesellschaft) oder nach der Art der unternehmerischen Betätigung (DBA Thailand und Pakistan: Dividenden von industriellen Unternehmen unterliegen einem ermäßigten Abzugsteuersatz).

Als grundsätzlich eingehaltenes Prinzip bei der Bestimmungszuordnung für Dividenden (sowie für Zinsen und Lizenzgebühren, s.o.) gilt in allen DBA der **B e t r i e b s t ä t t e n v o r b e h a l t**, der greift, "wenn der in einem Vertragsstaat ansässige Empfänger der Dividenden in dem anderen Vertragsstaat, in dem die Dividenden zahlende Gesellschaft ansässig ist, eine Betriebstätte hat und die Beteiligung, für die die Dividenden gezahlt werden, tatsächlich zu dieser Betriebstätte gehört. In diesem Fall ist ..." ¹ der Artikel über die Besteuerung der Unternehmensgewinne anzuwenden.

IV.3.2.3. Zur Quellenbesteuerung von Zinsen

In den deutschen DBA mit Industriestaaten - mit Ausnahme der DBA Kanada und Japan - sind Zinszahlungen generell von einer Quellenbesteuerung befreit. Den Entwicklungsländern dagegen wird - ihren aus der einseitigen

¹ So Art. 10 der entsprechenden DBA

Schuldnerposition heraus aufgestellten Forderungen gemäß - ein von der Höhe des Steuersatzes her begrenztes Besteuerungsrecht auf (private) Zinszahlungen eingeräumt (Ausnahme DBA Marokko).

Als Durchbrechung dieses Prinzips ist die sehr weitreichende Zumessung der Besteuerung im DBA Indien anzusehen: Zinsen, "... die eine in einem der Gebiete ansässige Person aus Quellen innerhalb des anderen Gebietes bezieht, können in beiden Gebieten besteuert werden." Danach unterliegen also die Zinszahlungen aus Indien an eine in der Bundesrepublik ansässige Person derzeit einem indischen Quellensteuersatz von 75%. Eine in etwa vergleichbare Vorschrift enthält lediglich noch das DBA Mauritius.

Außer in diesen Einzelfällen ist der Umfang der Abzugsteuer von Zinszahlungen generell mit einem Steuersatz in Höhe von 15% (z.B. DBA Argentinien, Korea) oder 10% (z.B. DBA Indonesien, Sri Lanka) auf den Bruttobetrag der Zinsen festgeschrieben. Weitere Möglichkeiten der Differenzierung enthalten einerseits die DBA mit den südamerikanischen Staaten, in denen für einige bestimmte Zinszahlungen¹ der Steuersatz 10% beträgt und in sonstigen Fällen 15% bzw. andererseits etliche DBA, die eine Begrenzung der Quellenbesteuerung auf bestimmte Umstände beschränken.²

1 DBA Argentinien, Art. 11,2a: Zinsen, "die im Zusammenhang mit dem Verkauf gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Ausrüstungen auf Kredit, für ein von einer Bank gewährtes Darlehen jeder Art sowie im Zusammenhang mit der Finanzierung öffentlicher Arbeiten bezahlt werden." DBA Brasilien, Art. 11,2a: Zinsen, "wenn der Empfänger eine Bank ist und das Darlehen für eine Dauer von mindestens sieben Jahren im Zusammenhang mit dem Erwerb von Industrieanlagen, mit der Planung, dem Erwerb und der Montage von industriellen oder wissenschaftlichen Einrichtungen sowie der Finanzierung öffentlicher Arbeiten gewährt wird."

2 Vgl. z.B. DBA Korea: 10% Abzugsteuer bei Zahlungen an Banken oder vergleichbare Institute bei einer Laufzeit der Ausleihung von mehr als 7 Jahren; DBA Jamaika: 10%, wenn der Empfänger eine Bank ist, 12,5% in anderen Fällen.

Ungeachtet dieser Zuteilungsnormen sind Zinszahlungen aus einem Vertragsstaat an die Regierung oder Gebietskörperschaften, an die Zentralbank oder an speziell im Abkommen genannte Organisationen (z.B. die Deutsche Gesellschaft für wirtschaftliche Zusammenarbeit oder die Kreditanstalt für Wiederaufbau) des anderen Vertragsstaates von der Steuer befreit.¹

Als weitere Vorschriften sind in den entsprechenden DBA-Artikeln grundsätzlich aufgenommen

- der Betriebstättenvorbehalt (s.o. bei der Dividendenbesteuerung)
- daß bei festgestellter überhöhter Zinszahlung der den als angemessen anerkannte Gegenwert übersteigende Betrag nach dem Recht des Quellenstaates besteuert werden kann.

IV.3.2.4. Zur Quellenbesteuerung von Lizenzgebühren

Die Besteuerungsvorschriften der deutschen DBA mit Entwicklungsländern ergeben in diesem Regelungsbereich kein einheitliches Bild.

Während einerseits das DBA Indien entsprechend der Zins- und Dividendenbesteuerung die Quellenbesteuerung voll aufrechterhält, wird andererseits lt. DBA Singapur und Pakistan von diesen Staaten keine Abzugsteuer auf Lizenzgebühren erhoben. In den übrigen Fällen wird den einzelnen Staaten ein Besteuerungsrecht von 5% oder - in den neueren Abkommen - 10% des Bruttobetrags der Lizenzgebühren zugesprochen. Eine auf 15% erhöhte Abzugsteuer wird in einigen

¹ Das DBA Malaysia, Art. 11,2, umschreibt z.B. die davon betroffenen Finanzierungen als "anerkanntes Darlehen", worunter "ein Darlehen oder sonstiges Schuldverhältnis, das zur Finanzierung von Entwicklungsvorhaben oder zur Beschaffung der Kapitalausstattung ..." dient zu verstehen ist..

DBA bezüglich bestimmter, vom Abkommen genau vorgegebener Tatbestände eingeräumt (z.B. DBA Argentinien¹, Brasilien², Kenia³).

Unterschiede werden gelegentlich bei der Höhe der Zumessung der Quellenbesteuerung nach den der Zahlung zugrundeliegenden Verträge gemacht: Lizenzgebühren, die von gewerblichen Unternehmen stammen, werden danach mit einem gegenüber anderen Fällen ermäßigten Steuersatz belastet (so z.B. die DBA Argentinien, Korea).

Für die deutschen Lizenzgeber - bzw. bei unterstellter Überwälzung der erhobenen Quellensteuer auf die Lizenznehmer auch für diese - beseitigen diese DBA - Regelungen mögliche, den Technologietransfer in die Entwicklungsländer behindernde Hürden, deren negative Auswirkungen bei Nichtvorhandensein eines entsprechenden DBA unterstellt werden müssen. So beträgt beispielsweise die gesetzliche Abzugsteuer auf Lizenzgebühren in Brasilien 25% (DBA 15%), Indonesien 20% (DBA 10%), Israel 35% (DBA 5%), Pakistan 60% (DBA steuerfrei) oder Singapur 40% (DBA steuerfrei).

Generell gilt auch für die Besteuerung der Lizenzgebühren der Betriebstättenvorbehalt und das erweiterte Besteuerungsrecht an überhöhten Forderungen.

-
- 1 Der ermäßigte Steuersatz ist jedoch nur dann anzuwenden, wenn der den argentinischen Lizenzgebühren zugrundeliegende Vertrag von den argentinischen Behörden genehmigt ist.
 - 2 Bei Lizenzgebühren, die aus der Benutzung oder dem Recht auf Benutzung von Warenzeichen stammen, beträgt die Abzugsteuer 25%.
 - 3 Im Art. 12 DBA Kenia ist auch die Besteuerung von "Geschäftsleitungsvergütungen" - das sind z.B. Zahlungen für Dienstleistungen auf den Gebieten der Geschäftsleitung oder der Technik sowie Zahlungen für die freiberufliche Tätigkeit von Ärzten, Anwälten o.ä., die im Wohnsitzstaat ansässig sind - geregelt.

IV.3.2.5. Die fiktive Steueranrechnung in den DBA der Bundesrepublik

Die im Abschnitt IV.2.2.1. vorgestellten Varianten der fiktiven Steueranrechnung finden sich sämtlich auch in den DBA der Bundesrepublik mit Entwicklungsländern.

- In den DBA mit Indien und Ceylon¹ bemißt sich die (fiktive) Anrechnung der jeweiligen Steuern bei bestimmten Einkunftsarten nach der Höhe der auf diese Einkünfte entfallenden deutschen Steuern (z.B. DBA Indien: mindestens 50% der entsprechenden deutschen Steuern auf Dividenden und Zinsen werden angerechnet).
- Bei der bislang am häufigsten angewendeten Form der fiktiven Steueranrechnung wird auf die jeweilige deutsche Steuer eine ausländische Steuer angerechnet, die der Quellenstaat nach den Zuteilungsnormen des betreffenden DBA hätte erheben können. Dadurch ist für den deutschen Investor gewährleistet, daß ihm bei einer Reduzierung des jeweiligen Quellensteuersatzes seitens des Entwicklungslandes der sich daraus ergebende wirtschaftliche Vorteil direkt zuwächst.

Die Anerkennung eines etwaigen Steueranreizes durch die Steuerbehörden der Bundesrepublik wird in vielen DBA allerdings von der einschränkenden Voraussetzung abhängig gemacht, daß die vom Quellenstaat eingeräumten Steuervorteile aufgrund eines speziell dafür erlassenen Gesetzes, das sich nur auf entwicklungsfördernde Projekte beziehen darf, eintreten.²

1 Vgl. aber auch im Anhang VI.5. die revidierten Regelungen im Entwurf des neuern DBA Sri Lanka.

2 So z.B. im DBA Jamaika, Art. 23, 1c: "Ist ... die jamaikanische Steuer von Dividenden, Zinsen oder den Lizenzgebühren ... auf Grund von Sondermaßnahmen, die nach jamaikanischem Recht zur Förderung der wirtschaftlichen Entwicklung in Jamaika getroffen worden sind,

- In die neueren DBA mit Entwicklungsländern nehmen die Vertreter der Bundesrepublik in den Verhandlungen über diese DBA zunehmend die erweiterte Methode der fiktiven Steueranrechnung auf. Bei dieser Variante wird dem Steuerpflichtigen bei der Veranlagung auf die deutsche Steuer ein Betrag angerechnet, der ü b e r dem im zuständigen DBA dem Entwicklungsland als Quellensteuer für die jeweilige Einkunftsart zugesprochenen Höchstsatz liegt.

Damit wird vor allem erreicht, daß den Steuerbehörden der jeweiligen Entwicklungsländer ein erweiterter Spielraum zur Ausschöpfung der ihnen vom Abkommen zugeteilten Quellenbesteuerung verbleibt, da der deutsche Investor in jedem Fall eine Steuerersparnis bei der Veranlagung in der Bundesrepublik realisiert.

Gegenüber der eigentlichen Abzugsteuer kann diese Ersparnis 5% oder 10% - im Fall der malaysischen Dividendenzahlungen sogar 18% - der deutschen Steuer betragen. So wird einerseits dem Entwicklungsland entweder eine stärkere Besteuerung erlaubt als ohne diese Regelung bzw. eine für den Investor sich als besonders attraktiv darstellende Steuersenkung leichter gemacht; andererseits wird die privatwirtschaftliche Rendite aus einer Investition in diesen DBA-Ländern immer um ein Ausmaß erhöht, das potentielle oder bereits dort tätige Anleger zu verstärkten Aktivitäten veranlassen mag.

ganz ausgesetzt oder auf einen Satz ermäßigt, der unter den in den Artikeln ... vorgesehenen Steuersätzen liegt, so wird auf die deutsche Einkommensteuer und Körperschaftsteuer ein Betrag angerechnet, der dem in den entsprechenden Artikeln vorgesehenen Steuersatz entspricht. Der nach dem vorhergehenden Satz anzurechnende Betrag darf jedoch den Betrag der jamaikanischen Steuer nicht übersteigen, der ohne diese Ermäßigung zu zahlen gewesen wäre."

IV.3.2.6. Zur Vermeidung von Steuerverkürzungen

Als erklärtes Ziel der DBA-Praxis der Bundesrepublik gilt, daß die einzelnen DBA so abzufassen sind, daß den international tätigen Wirtschaftssubjekten aus den DBA-Vorschriften selbst keine Möglichkeit erwächst, ihre weltweit entstehenden Steuerlasten über das Ausmaß der mit den DBA-Regelungen verbundenen Intentionen hinaus zu verringern. Die DBA-Vorschriften bezüglich der Vermeidung von Steuerverkürzungen richten sich auf

- abkommensgemäß vorgenommene Entlastungen von Einkünften, die aus der Bundesrepublik stammen¹ und auf
 - den Ausschluß der Einkünfte von Basisgesellschaften, die im anderen Vertragsstaat ansässig sind.²
-

1 Das DBA mit Sambia, dessen Steuersystem vom Territorialitätsprinzip gekennzeichnet ist, ist unter Berücksichtigung der Zielsetzung abgefaßt, daß durch das DBA keine ungerechtfertigte Steuerschonung eintritt. Damit "die im Abkommen vorgesehene Steuerentlastung für die aus der Bundesrepublik nach Sambia abfließenden Einkünfte nicht zu einer dem Grundgedanken des Territorialitätsprinzips widersprechenden Steuerschonung führt," wurde im Protokoll des Abkommens festgelegt, daß die Vorschriften zur Umgrenzung der Quellenstaatsbesteuerung keine Anwendung finden auf Einkünfte, "die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person von außerhalb dieses Staates bezieht, wenn diese Einkünfte in diesem Staat nicht der Steuer unterliegen, weil sie von außerhalb dieses Staates bezogen werden." (Kommentar S. 84)-Im DBA Liberia - wo volle Steuerfreiheit für alle Einkünfte aus nicht-liberianischen Quellen, die von Ausländern beherrschten liberianischen Kapitalgesellschaften zufließen, herrscht - müssen diese Gesellschaften den Beweis antreten, daß aus der Bundesrepublik stammende Einkünfte - gäbe es das DBA nicht - einer liberianischen Steuer unterliegen würden, die von solchen Privilegien nicht berührt ist; anderenfalls besteht in der Bundesrepublik die beschränkte Steuerpflicht wie im Fall, daß kein DBA besteht.

2 Im DBA Jamaika wird in Art. 1,2 der Ausschluß von Basisgesellschaften ausgesprochen: "Dieses Abkommen gilt

IV.3.2.7. Zum internationalen Auskunftsverkehr

In dem - für die Mehrzahl der Entwicklungsländer aus unterschiedlichen Gründen - sehr bedeutsamen Regelungsbe-
reich des internationalen steuerlichen Auskunftsverkehrs
stellt sich die deutsche Abkommenspraxis als sehr tradi-
tionell - d.h. ohne entwicklungsfördernd verwertbare An-
sätze - dar: Nahezu alle DBA mit Entwicklungsländern ent-
halten lediglich die diesbezüglichen Bestimmungen über
den Kleinen Auskunftsverkehr¹, da die deutsche Seite "ge-
genüber diesen Ländern ... ebenso wie gegenüber sozia-
listischen Staatshandelsländern einen eingeschränkten
Auskunftsverkehr für ausreichend ansieht."²

Diese Einschätzung der DBA-Vorschriften erscheint als
durchaus zutreffend; eine etwas differenziertere Betrach-
tung soll im folgenden, das Thema der entwicklungspoli-
tischen Einsetzbarkeit von DBA abschließenden, Kapitel
im Zusammenhang mit der Einschätzung der deutschen DBA-
Praxis mit den Entwicklungsländern erfolgen.

nicht für Gesellschaften, die nach ... (Aufführung des
jamaikanischen Gesetzes) oder nach einem ähnlichen Ge-
setz, das künftig in Jamaika verabschiedet wird, An-
spruch auf besondere Steuervergünstigungen haben."

1 Vgl. S.78f

2 Ritter, Wolfgang, Internationale..., aaO., S.269

IV.4. DBA als Instrument der Entwicklungspolitik -
Abschließende Betrachtungen

IV.4.1. Bewertung der deutschen DBA-Praxis mit der Gruppe
der Entwicklungsländer

Die Abkommenspraxis der Bundesrepublik mit der Gruppe der Entwicklungsländer hat im Hinblick auf die von diesen Ländern erhobenen Forderungen nach einer entwicklungspolitisch orientierten DBA-Gestaltung ein Niveau erreicht, das im weltweiten Vergleich der Industrieländer als sehr weitgehend anzusehen ist.

Diese Aussage ist allerdings im wesentlichen vor allem mit dem - einschränkenden - Verweis auf die Regelungen des OECD-Muster-DBA gültig, dessen Grundkonzeption - einschließlich der eingeschränkten Quellenbesteuerung - a l l e n DBA der Bundesrepublik zugrunde liegt. Aber die über den vom OECD-Muster-DBA vorgegebenen Rahmen hinausgehenden Möglichkeiten schöpft die deutsche Abkommenspraxis recht weitgehend aus - einerseits erklärtermaßen aus entwicklungspolitisch motivierten Erwägungen heraus, andererseits aber im eigenen Interesse, denn die für notwendig erachteten Konzessionen erleichtern den Entwicklungsländern die Übernahme grundsätzlicher Abkompositionen des Industrielandes Bundesrepublik.

Diese Überlegung trifft insbesondere für jene Entwicklungsländer zu, bei denen die Bundesrepublik - z.B. wegen eines hohen Bestandes an deutschen Direktinvestitionen - ein ausgeprägtes Interesse am Abschluß eines DBA hat, z.B. bei Ländern wie Argentinien oder Brasilien.

Zentrales Instrument ist bei dieser Politik die Ausge-

staltung der Methode der fiktiven Steueranrechnung geworden. Insbesondere das Fallenlassen der Forderung, daß die Gewährung von Steuervorteilen seitens der Entwicklungsländer an ein bestimmtes Fördergesetz für ausländische Investitionen gebunden war, ist als wesentlicher Fortschritt anzusehen.

Dies ergibt sich aus dem Umstand, daß es, vom Sinn der fiktiven Steueranrechnung her betrachtet, nicht darauf ankommen darf, ob das jeweilige Entwicklungsland zur Förderung von ausländischen Investitionen nur spezielle Steuerverzichte auf einzelnen Gebieten über eine besondere Investitionsgesetzgebung gewährt oder aus dem gleichen Grund von sich aus generell bei der Quellenbesteuerung bestimmter Einkünfte - z.B. Zinsen - auf sein eigenes Quellenbesteuerungsrecht verzichtet.¹

Durch die an die Stelle der Fördergesetzgebung getretene generelle Gewährung bestimmter Anrechnungssätze "ist die fiktive Steueranrechnung der deutschen DBA ... zu einem eigenständigen Instrument des deutschen Rechts zur Förderung von Investitionen in Entwicklungsländern geworden."

Durch diese Politik erreicht die Bundesrepublik sowohl eine derzeit erforderliche Förderung von Investitionen in die jeweiligen Länder als auch langfristig einen Wettbewerbsschutz der deutschen Unternehmen in diesen Staaten, der nicht zuletzt dann wichtig ist, wenn ein heute als Entwicklungsland eingestuftes Staat diesen Status einmal verlassen hat und dann heute gültige Steuergesetze u.U.

1 Vgl. Krause, Michael, Deutschland:..., aaO., S.305

2 Denkl, Hellmut Rainer, Die fiktive Steueranrechnung nach den deutschen Doppelbesteuerungsabkommen mit Entwicklungsländern im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, in: RIW/AWD - Recht der internationalen Wirtschaft, 1979, Heft 5, S.322

zum möglichen Nachteil der Investoren verändern möchte.¹ Die hier im Zusammenhang mit der Frage des Rechtsschutzes der Investoren erwähnenswerte Tatsache, daß bislang keine Problemfälle größeren Ausmaßes, d.h. solche, die nicht auf den vom DBA vorgegebenen Wegen gelöst werden konnten,² bekannt geworden sind, verdeutlicht nochmals den Wert, den die Vertragsparteien den DBA zumessen und deren Bedeutung für die längerfristig angelegte privatwirtschaftliche Betätigung.³

Aus dem Umstand, daß die DBA-Praxis ein dynamischer Prozeß ist, der sich in der gezeigten Form zu der heute stark entwicklungspolitisch orientierten Ausgestaltung ent-

-
- 1 "Die deutsche Wirtschaft muß ein vitales Interesse daran haben, daß in den Abkommen auf eine angemessene Begrenzung der Steuerberechtigung der Entwicklungsländer gedrängt wird, um auszuschließen, daß später - gerade umgekehrt als heute - die Wirtschaftstätigkeit in diesen Ländern gegenüber einer solchen zu Hause steuerlich schlechter behandelt wird. Um die notwendige Steuerbegrenzung im Entwicklungsland zu erreichen, dürfen aber nicht schon heute einseitig alle Steuerkonzessionen vergeben werden, die den Abschluß eines DBA für das Entwicklungsland reizvoll machen." Debatin, Helmut, Perspektiven..., aaO., S.423
 - 2 Im Art. 25,3 OECD-Muster-DBA ist vorgesehen, daß bei Auslegungsschwierigkeiten oder Zweifeln die zuständigen Behörden unmittelbar miteinander verkehren -und zwar schriftlich, mündlich oder über eine zu bildende Kommission (Art. 25,4). Darüberhinaus gehende Unstimmigkeiten müssen auf diplomatischem Wege gelöst werden; denkbar wäre auch, daß die zuständigen Behörden ein Gutachten (z.B. vom OECD-Fiskalausschuß) einholen, daß als Grundlage einer Verständigung dient. Vgl. dazu ausführlich Kommentar zum Art. 25 OECD-Muster-DBA.
 - 3 Da ein DBA für einen gewissen Mindestzeitraum in Kraft bleiben sollte, bestimmt Art. 30 OECD-Muster-DBA, daß das Abkommen erst nach Ablauf eines in gegenseitigem Einvernehmen festgelegten Jahres unter Einhaltung einer Frist von mindestens sechs Monaten auf diplomatischem Weg gekündigt werden kann. Bestimmungen über die Zeitpunkte, von denen an das DBA anzuwenden oder nicht mehr anzuwenden ist, sind nicht ausgearbeitet worden, da diese Bestimmungen letztlich vom innerstaatlichen Recht der Vertragsstaaten bestimmt werden. Vgl. Art. 30 OECD-Muster-DBA und den dazugehörigen Kommentar.

wickelt hat, ergibt sich, daß - je nach dem Zeitpunkt des Abkommensschlusses - sowohl einzelne Investoren als auch die jeweiligen DBA-Partnerländer unterschiedlich von der Bundesrepublik behandelt werden, woraus sich für beide Gruppen Wettbewerbsverzerrungen im Rahmen des weltweiten Kapitalflusses ergeben.

So finden sich z.B. in den verschiedenen DBA mit den kapitalsuchenden Ländern Asiens keine zwei mit vergleichbaren Regelungen, wobei sich ein Bogen mit den unterschiedlichen Varianten der Anrechnungsmethode z.B. vom DBA Thailand über das DBA Singapur zum DBA Korea spannen läßt.¹ Hier muß m.E. die Forderung - vor allem auch von den 'benachteiligten' Staaten - erhoben werden, mittels Revisionsverhandlungen zu Angleichungen der einzelnen Abkommen und damit zu einer gleichmäßigeren Behandlung der Staaten insgesamt und der in ihnen tätigen Investoren zu kommen.

In einem speziellen Bereich ist die deutsche DBA-Praxis allerdings noch stärker an den Gegebenheiten in den Partnerländern zu orientieren: Die als notwendig anzusehende Unterstützung der Fiskalbehörden in den Entwicklungsländern durch eine intensive zwischenstaatliche Zusammenarbeit auf steuerlichem Gebiet wird allgemein zu schlechteren Bedingungen durchgeführt, als es zwischen Industrieländern üblich ist.

Diese Kritik kann sich bei näherer Betrachtung allerdings nicht nur an die deutsche Seite richten. Zwar ist die diesbezügliche Kooperationsbereitschaft deutscher Steuerbehörden mit dem Ausland teilweise bereits sehr weit entwickelt - es werden z.B. aufgrund von DBA-Vorschriften gemeinsame Betriebsprüfungen von deutschen und US-amerikanischen Steuerbeamten bei etlichen MNU durchgeführt,

1 Vgl. Anhang VI.5.

die in beiden Staaten tätig sind - und dehnt sich weiter aus, eine entsprechende Zusammenarbeit speziell mit den Entwicklungsländern ist dagegen kaum erkennbar.

Dies beruht auf Hindernissen, die zu einem großen Teil in den Gegebenheiten der Entwicklungsländer selbst liegen. So läßt z.B. die ausgeprägte Verwaltungsschwäche in vielen Staaten es derzeit nicht zu, mit Behörden des DBA-Partnerstaates gemeinsame Betriebsprüfungen durchzuführen. Ferner sind etliche Entwicklungsländer wegen (innerer) politischer Probleme von sich aus nicht bereit, in einer allzu engen Weise mit den Industriestaaten zusammenzuarbeiten, so daß diesbezügliche Angebote in DBA-Verhandlungen nicht angenommen werden.

Als hilfreich kann sich in diesem Zusammenhang aber erweisen, daß einige Industriestaaten - auch die Bundesrepublik - mit der Entsendung von eigenen Steuerfachleuten in einzelne Entwicklungsländer oder mit der Durchführung von Fachseminaren, die von Steuerbeamten der Entwicklungsländer besucht werden, eine Art von Ausbildung betreiben. Diese soll unter längerfristigen Gesichtspunkten zu einer Hebung des fachlichen Niveaus der Steuerbehörden in den Entwicklungsländern führen, die sich solchen Möglichkeiten gegenüber aufgeschlossen verhalten. Ein positives Ergebnis kann sicher nur dann erzielt werden, wenn die Behörden der Industriestaaten eine zeitlich und fachlich ausreichend dimensionierte Unterstützung anbieten.

Diese Ansätze der Zusammenarbeit - Beamtenaustausch, Amtshilfe usw. - über ein DBA erreicht sogar die Qualifikation als *d i r e k t e* Entwicklungshilfe, wogegen die sonstigen Fördermaßnahmen der DBA eher indirekt wirken können.

Z u s a m m e n f a s s e n d ist bezüglich der entwicklungspolitischen Ausrichtung und Einsetzbarkeit der deutschen DBA festzustellen, daß diese in begrüßenswer-

tem Umfang die Umlenkung von Investitionskapital in die DBA-Partnerländer begünstigen. Dabei berücksichtigen sie durchaus das Ziel, steuerliche Beeinträchtigungen des internationalen Wettbewerbs zu vermeiden, da die in den deutschen DBA vorgesehenen Maßnahmen im Hinblick auf die "äußere Wettbewerbsneutralität" aufgenommen werden, um aus übergeordneten Gründen "... Unvollkommenheiten der Konkurrenz zu beseitigen bzw. zu mildern."¹

Bei der Fragestellung nach der entwicklungspolitischen Einsetzbarkeit der DBA muß ein letzter Gesichtspunkt angesprochen werden: Seit den Arbeiten des Völkerbundes werden von Fachleuten die Vorteile betont, die ein *m u l t i l a t e r a l e s*, d.h. für alle Vertragsschlüsse gleichartiges DBA, den Staaten bringen würde. Mit Blick auf das immer dichter werdende weltweite Abkommensnetz folgt deshalb die Betrachtung, ob die heute ausschließlich vorzufindende *b i l a t e r a l e* DBA-Praxis den in dieser Arbeit erörterten Erfordernissen entspricht, oder ob der weitergehende Ansatz eines multilateralen DBA effizienter sein kann bzw. unter derzeitigen internationalen Verhältnissen durchführbar ist.

IV.4.2. Bilaterale oder multilaterale DBA?

Vor dem Eingehen auf diese Frage ist nochmals in aller Deutlichkeit festzuhalten, daß internationale Wirtschaftsbeziehungen *o h n e D B A* unter Bedingungen ablaufen, die in mehrerlei Hinsicht als unbefriedigend für den weltweiten Wirtschaftsverkehr abzulehnen sind. Weiterhin ist

¹ Neumark, Fritz, aaO., S.266

die Situation ineffizient, in der Investoren in Staaten mit und ohne DBA-Abschluß tätig sind, da die Investitionen in Ländern ohne DBA gegenüber anderen, die DBA-Vorteile in Anspruch nehmen können, diskriminiert werden.

Aber auch bei einem noch so eng geknüpften bilateralen Abkommensnetz - das im Extremfall a l l e Länder umfaßt - bleiben durch die Unterschiede in der Abkommensgestaltung Steuerüberschneidungen und -verzerrungen bestehen, die "die Gleichmäßigkeit der Besteuerung gefährden, den Wettbewerb verzerren und die Kapitalströme sachfremd beeinflussen."¹

Als ideale Lösung erscheint folglich ein m u l t i l a t e r a l e s DBA, das von allen vertragswilligen Staaten unterzeichnet wird. Mit einem solchen Abkommen "wären alle steuerlichen Kollisionen nicht nur im Verhältnis zweier Vertragsstaaten, sondern auch in ihren Beziehungen zu Drittländern ausgeräumt und damit im Rahmen der Vermeidung der Doppelbesteuerung ein optimales Wettbewerbsklima erreicht."²

Die Vorteile dieser Lösung erscheinen wie folgt:

- Übereinstimmende steuerrechtliche Begriffe und gleichartige Auslegungen steuerlicher Sachverhalte tragen zur Bildung eines einheitlichen Internationalen Steuerrechts bei.
- Die Signatarstaaten müssen ihre Steuersysteme im Laufe der Zeit einander anpassen.

1 Manke, Klaus, aaO., S.93. Ähnlich auch Debatin, Helmut, Standort..., aaO., S.9

2 Debatin, Helmut, Perspektiven..., aaO., S.407f

- Ein multilaterales DBA könnte im Rahmen einer "zwischenstaatlichen Finanzsolidarität" zu "ersten Ansätzen einer 'supranationalen' Finanzverfassung"¹ führen, womit unterschiedliche Bereiche des internationalen Steuerwesens neu geordnet vorstellbar wären: Ein Gerichtshof, der zwischenstaatliche Steuerstreitigkeiten verbindlich schlichtet; eine Finanzautorität, die weltweit tätige Unternehmen einem einzigen Besteuerungsvorgang unterwirft;² eine Stelle, die das daraus sich ergebende Steueraufkommen im Rahmen eines internationalen Finanzausgleichs an die beteiligten Staaten verteilt; eine Steuerschule, die zur Ausbildung, dem Informationsaustausch und zur Fortbildung der Beschäftigten in den Steuerverwaltungen dient.

Diese Vorstellungen werden in absehbarer Zeit sicher nicht in die Realität umgesetzt werden können. Selbst wenn sich die einzelnen Steuersysteme "in einer merkwürdigen inneren Gesetzmäßigkeit"³ aufeinander zu bewegen, bleiben die derzeitigen Unterschiede zwischen den Systemen dennoch zu groß, als daß sich ein multilaterales DBA auf etwas anderes als auf "abgrenzbare, annähernd gleichmäßig geordnete steuerliche Teilbereiche oder auf Staatengruppen mit annähernd gleichartigen Steuersystemen beziehen"⁴ könnte. Die diesbezügliche Schwierigkeit wurde anhand der

1 Schmölders, Günter, aaO., S.492

2 Musgrave, Richard A. und Musgrave, Peggy B., aaO., S.74 haben diesbezüglich als Überlegung eine allgemeine, weltweite Steuertabelle (uniform rate schedule) entwickelt, die nach den Pro-Kopf-Einkommen der KIL und der KEL vertikal und horizontal differenziert, was gegenüber der geltenden Praxis bei den Abzugsteuern den Vorteil hat, Steuersätze nicht auf gegenseitige Gültigkeit oder auf gleiche Höhe für unterschiedliche Länder festzulegen und somit dem internationalen Verteilungsaspekt besser entsprechen zu können.

3 Debatin, Helmut, Standort..., aaO., S.407f

4 Rieger, Horst, aaO., S.154f

nicht möglichen generellen Anwendbarkeit des OECD-Muster-DBA gezeigt- das ja von den mit seiner Erschaffung verbundenen Intentionen her in die Richtung eines multilateralen DBA abzielte. In der Praxis aber verhinderten die unterschiedlichen Interessenlagen der vertragschließenden Staaten die Umsetzung des Muster-DBA.¹

Wenn aus praktischen Erwägungen heraus die Optimallösung 'multilaterales DBA' verworfen werden muß, kann noch die Möglichkeit betrachtet werden, ob ein Staat wie die Bundesrepublik seine Abkommenspraxis *e i n s e i t i g* *e i n h e i t l i c h* gestalten kann oder soll. Für die gesamte Abkommensgestaltung würde dies bedeuten, daß die Bundesrepublik mit allen Vertragspartnern inhaltlich völlig Übereinstimmende DBA abschließen müßte.

Im thematischen Zusammenhang dieser Arbeit wäre als Erweiterung dieses Ansatzes denkbar, daß je ein solches 'multi-bi-laterales' DBA für die Gruppe der Industrieländer und die Gruppe der Entwicklungsländer erarbeitet und in der Praxis angewendet würde.²

Im Sinne einer effizienten Verteilung des Investitionskapitals auf die einzelnen Länder würde es sich bei einer solchen Regelung als vorteilhaft ergeben, daß

1 Debatin, Helmut, Standort..., aaO., S.9 sieht das OECD-Muster-DBA als "Normalmodell", das mit seinen Vorschlägen vielfältigen Spielraum bei der zwischenstaatlichen Vertragspraxis einräumt.

2 Atchabahian, Adolfo, aaO., S.454 schlägt für die von ihm untersuchten lateinamerikanischen Staaten vor, daß es für diese günstig wäre, "in the process of economic integration first to attempt to harmonize their tax policies - if not their tax structures - in order later to negotiate to the extent possible a single agreement between themselves on the one hand, and one or several capital exporting countries on the other hand." Falls der Stand der diesbezüglichen Integration dieser Länder nicht weit genug fortgeschritten ist und die Staaten bilaterale Abkommen schließen, sollten diese Abkommen eine Klausel enthalten "for its revision once the corresponding countries have harmonized their tax policies and have decided to enter into a joint agreement."

- im Rahmen der Kapitalexportneutralität vergleichbare Einkünfte aus deutschen Investitionen in Entwicklungsländern im Inland der gleichen steuerlichen Behandlung unterzogen würden (z.B. generell fiktive Anrechnung einer ausländischen Quellensteuer von ..% auf den Betrag der von dort überwiesenen Dividenden).

- in bezug auf die Kapitalimportneutralität und den gewünschten Entwicklungsprozeß in a l l e n Staaten bei vergleichbaren Investitionsbedingungen kein Land durch ein DBA Vorteile gegenüber einem anderen kapitalsuchenden Konkurrenten erzielt. Die individuelle Entscheidung des Investors wäre somit nur an den nicht-steuerlichen Variablen der Investitionsfunktion orientiert, was einen effizienteren Kapitalfluß insgesamt gewährleistet.

Gegen die praktische Umsetzbarkeit einer solchen Abkommenskonzepktion müssen allerdings erhebliche Bedenken angeführt werden:

- Wegen des Umstands, daß die Steuersysteme in den einzelnen Entwicklungsländern stark voneinander abweichen, würden von diesen Staaten wiederum etliche (mit Sicherheit die wirtschaftlich und politisch schwachen unter ihnen) gezwungen werden, eine Anpassung ihrer Steuerstruktur an das Industrieland, mit dem ein Abkommen geschlossen werden soll, - oder an andere, wirtschaftlich potentere, aber ebenfalls um ausländisches Kapital konkurrierende Entwicklungsländer vorzunehmen.

- Staaten, die diesen Anpassungszwang nicht akzeptieren, müssen von der Abkommenspraxis des jeweiligen Industrielandes ausgeschlossen werden. Damit können dem betroffenen Entwicklungsland zu seiner wirtschaftlichen Entwicklung notwendige Ressourcen aus dem Industrieland verschlossen bleiben. Dieses wiederum kann ebenfalls Nachteile erleiden, wenn andere Industriestaaten ihrerseits Vorteile aus der Wirtschaft des Entwicklungslandes ziehen (z.B. Rohstoffe, Produktionsvorteile).

- Die Kapitalimportneutralität wird gestört, wenn Wettbewerber aus Drittstaaten, die andere oder individuelle DBA abschließen, weitergehende Abkommensvorschriften in Anspruch nehmen können.

- Die entwicklungspolitische Zielsetzung der Bundesrepublik läßt nur eine individuelle Abkommensgestaltung als sinnvoll erscheinen. Eine generelle und gleichmäßige Gewährung von steuerlichen Zugeständnissen in allen DBA mit Entwicklungsländern behandelt zwar diese Staaten formell gleich, berücksichtigt aber nicht ihre unterschiedlichen wirtschaftlichen Ausgangspositionen und politischen Perspektiven. Bewußte Unterschiede in der Höhe und der Art der Anreize in den einzelnen DBA (z.B. nach der unterstellten entwicklungspolitischen Bedeutung von Investitionen in einem speziellen Land) können den Entwicklungsprozeß auch für ursprünglich rückständigere und für Investitionen unattraktive Länder erleichtern.¹

Dieser Ansatz ist m.E. unter entwicklungspolitischen Gesichtspunkten erfolversprechender als die Gewährung von direkten Finanzhilfen oder Subventionen an ein Entwicklungsland. Der Abschluß von völkerrechtlichen Verträgen hebt die Reputation eines Entwicklungslandes in den Augen potentieller Investoren sicher erheblich stärker als der vergleichsweise Status eines Subventionsempfängers. Ohne solche Hilfe mit dieser Aussage auch nur annähernd diskriminieren zu wollen, ist es für jedes Entwicklungs-

1 DBA "are the best method of taking into account the particular characteristics of tax law in both states concerned and the particular nature of economic interrelations ... by means of selective and detailed special rulings." Runge, Berndt, Internationale Double Taxation with Regard to Transnational Companies, in: Intertax 1977, Heft 5, S.189

land, das auf technische und finanzielle Hilfe beim Ausbau seiner Wirtschaft von außen angewiesen ist, gerade heute im Zeichen der finanziellen Schwäche vieler Industriestaaten sicher einfacher, von diesen über DBA indirekte Unterstützung zu erhalten, als direkte Beiträge, die im politischen Willensbildungsprozeß einer kritischeren Beurteilung unterliegen. Dazu kommt der stets zu berücksichtigende entwicklungspolitische Wert von ausländischen Direktinvestitionen.

- Eine individuelle Abkommensgestaltung trägt dazu bei, den Umfang des reinen Mitnahmeeffekts von Steueranreizen (windfall benefits) zu begrenzen, da in die Abkommensvorschriften das Ausmaß der tatsächlich notwendigen Anreize zur Kompensation der investitionshinderlichen Gegebenheiten in dem jeweiligen Entwicklungsland eingehen soll.

Wenn die Notwendigkeit der steuerlichen Förderung von privaten Direktinvestitionen in Entwicklungsländern grundsätzlich bejaht wird, sollten aber dennoch in den dazu ausgestalteten Regelungen die allgemeinen steuerpolitischen Grundsätze und die theoretischen Effizienz- und Gleichheitsregeln so weit wie möglich beachtet werden. Gerade im Hinblick darauf werden m.E. die in Kapitel II.2.5. aufgeführten möglichen Abweichungen von den eigentlichen Effizienzkriterien im entwicklungspolitischen Konzept der differierenden, individuellen DBA besonders wirksam umgesetzt.¹

Es ist in diesem Zusammenhang aber zu überlegen, ob die

¹ So auch Musgrave, Richard A., Fiscal Systems, aaO., S.255 bezüglich gelenkter Kapitalströme: "Such direction may be called for, even on efficiency grounds, if private rates of return in low income countries fall short (with adjustment for risk) of social returns." Richman, Peggy B., aaO., S.72 dagegen schreibt, daß eine solche Steuerpolitik "represents a deliberate departure from world tax neutrality in the interests of a certain policy objective which may or may not have purely economic justification."

einzelnen DBA nicht insofern einer möglichst flexiblen Angleichung unterliegen sollten, wenn mit der Weiterentwicklung des Internationalen Steuerrechts neue Regelungsbereiche Eingang in die internationale Abkommenspraxis finden.¹

Darüberhinaus müßte unter den Aspekten einer effizienten und unter allokativen Gesichtspunkten richtigen Förderpolitik gesichert sein, daß ein heutiges Entwicklungsland nach Überschreiten einer bestimmten Entwicklungsstufe auch entsprechend Fördermaßnahmen verliert², was z.B. in einer allgemeinen abkommensmäßigen Forderung "for institution of the appropriate local self-help measures"³ verankert werden könnte.

Eine solche Abkommenspraxis wäre allerdings ohne sorgfältige Abwägung der unterschiedlichen Interessenlagen nicht möglich, da z.B. im Hinblick auf die Steuerpflichtigen die Erfüllung ihres Bedürfnisses nach steuerlicher Kontinuität gefährdet würde, oder die Finanzverwaltungen mit sich verändernden Vorschriften arbeiten müßten, was u.U. Effizienzverluste mit sich bringen würde.

Da DBA nur als ein, für den entwicklungspolitischen Prozeß begrenzt einsatzfähiges, Instrument anzusehen sind, werden im abschließenden Kapitel andere Ansätze gezeigt, mit denen die Industriestaaten den Entwicklungsländern Unterstützung gewähren können.

1 Hellawell, Robert, aaO., S.1422 weist auf die mangelhafte Flexibilität hin, denn "when a particular incentive has been included in tax treaties with a number of countries,..., change will be very difficult."

2 Bei unnötigem Festhalten an einzelnen Fördermaßnahmen könnte die Gefahr entstehen, daß wirtschaftliche Rückständigkeit 'prämiiert' wird, was zu suboptimaler Ressourcenallokation führt.

3 Vgl. Hellawell, Robert, aaO., S.1424

V. AUSGESUCHTE WEITERE ANSÄTZE DER WIRTSCHAFTLICHEN ZUSAMMENARBEIT ZWISCHEN INDUSTRIE- UND ENTWICKLUNGSLÄNDERN
=====

V.1. Ausgangspunkt: Die begrenzte Einsetzbarkeit von DBA als Instrument der Entwicklungspolitik

Die Erörterung der Fragestellung dieser Arbeit - können DBA als entwicklungspolitisches Instrument der Industrieländer verstanden werden - ergab mit Hinblick auf die neuere, stärker an entwicklungspolitischen Zielsetzungen ausgerichtete Abkommenspraxis etlicher Industriestaaten, speziell der der Bundesrepublik, überwiegend positive Ergebnisse: DBA verbessern die Aussichten der Entwicklungsländer, so daß sich der private Kapitalfluß in diese Länder vergrößert und sich über die dadurch eintretende Erhöhung des gesamtwirtschaftlichen Kapitalstocks und die Verringerung des technologischen Rückstands ihre wirtschaftliche Entwicklung beschleunigt. Die DBA tragen auch im Rahmen des internationalen Finanzausgleichs (s. V.2.) dazu bei, die öffentlichen Einnahmen in den Entwicklungsländern zu erhöhen.

Bei den Forderungen zum weiteren Ausbau dieses Instruments darf allerdings nicht übersehen werden, daß DBA trotz aller positiven Möglichkeiten, die sie bieten, letztlich - wie alle zur Entwicklungsförderung einsetzbaren Instrumente - nur eine begrenzte Rolle bei den Maßnahmen zur wirtschaftlichen Entwicklung der Länder der Dritten Welt einnehmen können.

Diese Einschränkung ergibt sich aus mehreren Gründen, die aber die Aussagen über die generelle Vorteilhaftigkeit der moderneren DBA für einen Teil der Entwicklungsländer keinesfalls abändern sollen:

- DBA sind nur für eine begrenzte Anzahl von Entwicklungsländern von größerer Bedeutung. Entwicklungsländer, die für die Investoren aus den kapitalexportierenden Staaten von geringem Interesse sind bzw. die die Abkommensgestaltung der Industrieländer nicht übernehmen, werden von den internationalen Kapitalströmen abgeschnitten. Damit vergrößert sich ihre wirtschaftliche Rückständigkeit, bezogen sowohl auf die Gruppe der Industrieländer als auch auf die Entwicklungsländer, die in der ausführlich gezeigten Weise von den privaten Direktinvestitionen profitieren.

Aus den sich somit aufbauenden bzw. schließenden "Teufelskreisen"¹ können diese Länder ohne ausländische Hilfe niemals ausbrechen.

- Der Regelungsbereich der DBA bezieht sich fast ausschließlich auf Einkommensströme des privaten Sektors (selten sind z.B. Zinszahlungen an öffentliche Institutionen in den Industriestaaten betroffen). Da die Entscheidungen in diesem Sektor nicht unter entwicklungspolitischen sondern ausschließlich unter erwerbswirtschaftlichen Gesichtspunkten vorgenommen werden, sind uneffiziente Auswirkungen (z.B. durch den Mitnahmeeffekt) oder völliges Leerlaufen (bei Nichtvornahmen von Direktinvestitionen) der angebotenen Fördermaßnahmen in mehr oder minder großem Umfang wahrscheinlich.

- Im Zusammenhang mit diesem Punkt ist der Umstand zu

1 Vgl. Hemmer, Hans-Rimbert, Wirtschaftsprobleme..., aaO., S.159ff. 'Teufelskreise' entstehen durch unzureichende Kapitalaufbringung (der 'economic' bzw. 'investible surplus', der zur Investitionsfinanzierung benötigt wird, ist sehr gering) oder durch unzureichende Kapitalnachfrage (die Ersparnisse finden wegen pessimistischer Gewinnerwartungen potentieller Investoren keine produktiven Anlagemöglichkeiten). Die unzureichende Kapitalausstattung der Produktionsfaktoren führt zu geringer Produktivität der Nicht-Kapital-Faktoren und weiter zu geringen Pro-Kopf-Einkommen. Dadurch ist - je nach Ansatz - die Höhe der Ersparnis oder das Nachfragevolumen zu gering - der Teufelskreis schließt sich.

sehen, daß der unterstellte Wirkungsmechanismus der DBA ein indirekter ist. Dies ist unter entwicklungspolitischen Gesichtspunkten von Nachteil, da die Bemühungen beider Vertragspartner, Investitionsanreize anzubieten, bei deren Annahme durch die privaten Investoren möglicherweise zu ungewollten Ergebnissen führen: Der durch die DBA begünstigte Kapitalfluß kann sich insgesamt als negativ für das Entwicklungsland herausstellen.

Die Gefahren für einzelne Entwicklungsländer durch die mögliche Vornahme entwicklungspolitisch 'falscher' Investitionen sind im Voraus nicht vollständig auszuschließen. Bei Eintritt dieser Möglichkeit ergeben sich hohe volkswirtschaftliche Kosten (direkte für das Entwicklungsland, zumindest indirekte für das Industrieland, das wegen einer falschen Einschätzung des sozialen Nutzens der Investition die Effizienz- und Gleichheitsregeln verletzt hat) ein, die eine nachhaltige Behinderung der wirtschaftlichen Entwicklung bewirken.

- Selbst wenn sich ein DBA in der von den vertragschließenden Staaten erhofften Weise auswirkt, bleibt das betreffende Entwicklungsland trotz aller eigenen Bemühungen auf längere Zeit - bis seine Wirtschaft auch ohne fremde Hilfe auskommt - von der wirtschaftlichen Entwicklung seines Vertragspartners bzw. dessen vom DBA berührten Steuerpflichtigen abhängig.

Da viele MNU einzelne ihrer Gastländer durchaus als 'Nebenschauplatz' ihrer weltweiten Aktivitäten einschätzen, können sie sich relativ leicht von einzelnen Investitionen lösen bzw. deren Fortführung vernachlässigen. Das kann z.B. dazu führen, daß Ressourcen des Entwicklungslandes zur Finanzierung von unternehmerischen Aktivitäten in anderen Ländern abgezogen werden, daß Nachfrageänderungen oder eine konjunkturelle Abschwächung auf den

Absatzmärkten der MNU zur Einschränkung oder Aufgabe ihrer Produktion führen, oder daß finanzielle Engpässe ein Unternehmen davon abhalten, mögliche - und für den Entwicklungsprozeß des Landes notwendige - Anschluß- oder Erweiterungsinvestitionen vorzunehmen.

- Die Auswirkungen der DBA können sich nicht kurzfristig einstellen. Nach den langwierigen Vorbereitungen zum Abschluß eines neuen DBA vergeht i.d.R. eine gewisse Zeitspanne, bis die von dem DBA neu erschlossenen oder erweiterten Standortmöglichkeiten von den Unternehmen angenommen werden und sich positive Effekte für das Entwicklungsland einstellen.

Diese Punkte lassen erkennen, daß trotz aller Vorteile, die die DBA bieten, weitere, auf ergänzende oder andere Bereiche der Entwicklungsförderung ausgerichtete Instrumente zur internationalen Zusammenarbeit eingesetzt werden müssen.

Im folgenden werden diesbezüglich einige Ansätze dargestellt, von denen manche bereits seit längerer Zeit diskutiert werden, wegen mangelnder Übereinstimmung der einzelnen Länderinteressen jedoch nicht zufriedenstellend umgesetzt werden konnten.

Die einzelnen Bereiche setzen entweder bei der Verringerung der unzureichenden finanziellen Ausstattung der Entwicklungsländer (Kapitalhilfe) oder einer Verbesserung ihrer Stellung im internationalen Warenaustausch (Handelshilfe) an. Alle diese Möglichkeiten sind mehr oder minder eng mit der Forderung nach einem System des Internationalen Finanzausgleichs zur Beeinflussung der internationalen Einkommensverteilung zugunsten der Entwicklungsländer verbunden.

Unter dem Begriff des 'internationalen Finanzausgleichs' wird im allgemeinen "die Gesamtheit der Tatbestände verstanden, welche über die internationale Aufgaben-, Ausgaben- und Einnahmenverteilung die internationale Einkommensverteilung beeinflussen".¹

Unter den einzelnen Punkten ist zusammengefaßt folgendes zu verstehen:

- Der Bereich der E i n n a h m e n v e r t e i l u n g bezieht sich auf die internationale Umverteilung des weltweiten Steueraufkommens.

Die diesbezügliche Behandlung der direkten Steuern war einer der zentralen Punkte des Hauptteils dieser Arbeit. Darin wurde gezeigt, daß eine Ausweitung der Quellenbesteuerung für Einkunftsarten, die aufgrund von internationalen Kapital- und Technologiebewegungen entstehen, in den DBA zwischen Industrie- und Entwicklungsländern zugunsten der letzteren deren öffentliche Einnahmen erhöhen hilft.

Für die indirekten Steuern gilt, daß wirtschaftlich schwächere Staaten, die Nettoimporteure von Gütern sind, ihre Einnahmenhöhe bei einer Besteuerung der ausgetauschten Güter nach dem Bestimmungslandprinzip verbessern (siehe Seite 9, Fußnote 1). Berücksichtigt werden muß dabei allerdings die Art der von den Entwicklungsländern eingeführten Produkte: Haben lebensnotwendige Güter (die aus übergeordneten sozialpolitischen Gründen nur gering besteuert werden) und/oder Kapitalgüter (die wegen ihrer

1 Biehl, Dieter, aaO., S.692. Vgl. zum folgenden ders., S.690ff

entwicklungspolitischen Bedeutung nicht hoch besteuert werden sollten) einen erheblichen Umfang an den gesamten Importen, erweist sich die Anwendung des Bestimmungslandprinzips bezüglich der absoluten Höhe der indirekten Steuern für diese Länder als nachteilig.

- Die internationale Ausgabenverteilung wird i.d.R. durch einseitige, ohne Verpflichtung zur Gegenleistung des Empfängerstaates, geleistete Zahlungen verändert (z.B. bilaterale staatliche Entwicklungshilfe).

Die direkten Transfers in Form von reinen Finanzzuweisungen oder zu Vorzugsbedingungen gewährte Kredite sind die augenscheinlichsten Mittel, den Entwicklungsländern finanzielle Ressourcen zukommen zu lassen. Ihre absolute Bedeutung wird allerdings - wie bereits in einigen Beispielen der vorherigen Kapitel gezeigt - überschätzt: Die konjunkturellen Krisen in vielen Industrieländern haben deren finanziellen Spielraum für Auslandshilfe entscheidend schrumpfen lassen. Aufkommende innenpolitische Widerstände gegen das 'Verschenken von öffentlichen Geldern' ergeben weitere Hindernisse.

Diese Umstände haben dazu geführt, daß die realen öffentlichen Entwicklungshilfeleistungen im Rückblick auf die letzten Jahre in der Höhe günstigstenfalls stagnieren - unter Berücksichtigung der rapiden Bevölkerungsentwicklung in den meisten Empfängerstaaten entspricht dies sogar einem absoluten Rückgang der Pro-Kopf-Leistungen.

Die zukünftige Bedeutung dieser bilateralen Hilfen¹ wird

1 Die angesprochene Problematik gilt in vergleichbarer Form auch für die Finanzkraft der internationalen Organisationen. Hier verknüpfen sich die Schwierigkeiten bei der Aufbringung der finanziellen Mittel mit den unterschiedlichen politischen Interessen der beteiligten Staaten, wodurch die Vergabe von Hilfeleistungen im weitem Maße ineffizient wird. Auf die Tätigkeiten der internationalen Organisationen wird deshalb hier auch - mit Ausnahme der Finanzierungsmöglichkeit über Sonderziehungsrechte des IWF im folgenden Punkt - nicht eingegangen.

m.E. wegen der absehbaren schwächeren Entwicklung des Wirtschaftswachstums in den Industrieländern weiterhin zurückgehen. Gerade deshalb ist es besonders wichtig, diese Finanzströme dorthin zu leiten, wo sie den größten Nutzen stiften können.

Es muß nochmals mit Nachdruck betont werden, daß diese Forderung auf die Verhältnisse in den wirklich armen Ländern zutrifft. Diese stehen abseits der Kapital- und Handelsströme und ihr politischer Einfluß ist zu gering, die für ihre Entwicklung notwendigen Ressourcen von der internationalen Staatengemeinschaft zu verlangen bzw. zu erhalten. Es ist deshalb zu überlegen, ob gerade aus diesem Grunde das beginnende Andenken neuer Förderungsmaßnahmen als eine (letzte) Chance zu verstehen ist, über die Verwendung absolut knapper werdender öffentlicher Mittel nachzudenken und diese konzentriert in solche Länder zu lenken.

- Ein weiter, nicht genau zu umgrenzender Bereich innerhalb des internationalen Finanzausgleichs ist die Frage nach den Wirkungen der internationalen **A u f g a b e n - v e r t e i l u n g**.

Dieser Komplex ist im Zusammenhang mit dem Bemühen der Staaten zu sehen, eine neue Weltwirtschaftsordnung aufzustellen. Die Forderungen der Entwicklungsländer¹ beziehen sich dabei vor allem auf eine Verbesserung ihrer Terms of Trade - speziell der Stabilisierung ihrer Rohstoffexporterlöse (siehe V.4.), eine erhöhte Verfügungsgewalt über ausländische Direktinvestitionen, die Neuordnung des internationalen Seerechts (siehe V.5.) und eine stärkere Ausrichtung des Weltwährungssystems auf ihre Interessen (siehe V.3.). Von allen diesen Maßnahmen wird die (potentielle) Wirtschafts- und Finanzkraft der beteiligten

¹ Vgl. Voigt, Fritz und Grunwald, Jorg-Günther, Zur Währungspolitischen Situation der Entwicklungsländer, in: Kredit und Kapital 1979, S.403ff

Staaten beeinflusst. Ergeben sich aus der veränderten Ressourcennutzung "neue Ausgaben ... oder neue Einnahmen ... , ist der Zusammenhang mit der Finanzausgleichs-problematik im üblichen Sinne offenkundig; es erscheint daher folgerichtig, auch solche Aspekte der internationalen 'Aufgabenverteilung' einzubeziehen, die (noch) keine unmittelbaren Rückwirkungen auf die Ausgaben- und Einnahmenverteilung haben."¹

V.3. Sonderziehungsrechte und Entwicklungshilfe

Die 1969 vom IWF zur Schaffung zusätzlicher internationaler Liquidität zur Verfügung gestellten Sonderziehungsrechte (SZR) zur Überbrückung vorübergehender Zahlungsbilanzdefizite der Mitgliedstaaten wurden sofort von den Entwicklungsländern als Instrument gesehen, zusätzliches Kapital für ihren Entwicklungsprozeß zu bekommen.²

Daß diese Forderung auch heute noch unverändert besteht, liegt an der Weigerung einiger einflußreicher Industriestaaten (USA, Bundesrepublik, Großbritannien - das zu Zeiten eigener Zahlungsbilanzschwäche durchaus andere Interessen artikulierten), einer Koppelung von Entwicklungshilfeleistungen an ihre SZR zuzustimmen.

Dieser SZR-Link soll entweder über die Verfügung der internationalen Entwicklungsorganisation IDA (International Development Association) über SZR der Industriestaaten

1 Biehl, Dieter, aaO., S.691

2 Zur Konzeption der SZR und die Forderungen der Entwicklungsländer zur Erhöhung ihrer Quotenanteile s. Hemmer, Hans-Rimbert, Wirtschaftsprobleme., aaO., S.483ff. Vgl. zum folgenden ders., S.483ff; Grubel, Herbert G., Basic Methods for Distributing Special Drawing Rights and the Problem of International Aid, in: The Journal of Finance, Vol. 27, No.5, 1972, S.1010ff; Keschull, Dietrich, Koppelung von SZR und Entwicklungshilfe, in: Wirtschaftsdienst 1972/III, S.131ff

(direkter Link) oder über die Hingabe eines Teils der zuge teilten SZR in Landeswährung von den Industrieländern an die IDA (indirekter Link) funktionieren.

Die Befürworter des Links sehen folgende Vorteile bei seiner Einrichtung:

- Durch die Umwandlung von SZR in konvertible Währungen können die Entwicklungsländer Schwankungen ihrer Exporterlöse ausgleichen, was zu einer Entlastung ihrer durch Kredite und deren Zinszahlungen belasteten Zahlungsbilanzen beitragen würde.
- Die Koppelung von SZR an die Entwicklungshilfe würde das Volumen der geleisteten Unterstützungszahlungen beträchtlich erhöhen.
- Die Zahlungsbilanzschwierigkeiten der Industrieländer engen deren Spielraum für die Gewährung bilateraler Finanzhilfen zunehmend ein. Die Vergabe der SZR erhöht dagegen die Nachfrage der Entwicklungsländer nach Produkten, die in Industrieländern hergestellt werden, was deren Zahlungsbilanz entlastet.
- Für Regierungen von Industrieländern, die den Entwicklungsprozeß der Länder der Dritten Welt fördern wollen, aus innenpolitischen Gründen aber Probleme bei der Bewilligung von finanziellen Mitteln befürchten müssen, sind SZR möglicherweise eine passende Alternative, da "the Link Proposal is a method designed to bypass the control of elected legislatures in the aid-appropriation process and to make the resource transfer less subject to political maneuvering."¹

¹ Grubel, Herbert G., aaO., S.1018, der allerdings später (S.1019) ausdrücklich daraufhin weist, daß in einem demokratischen System das Umgehen der Legislative eigentlich nicht wünschenswert ist.

Zahlreich sind die Kritiker - unter denen sich etliche Befürworter entwicklungspolitischer Fördermaßnahmen befinden - einer Anbindung der SZR an die Entwicklungshilfe. Sie führen i.d.R. folgende Argumente an:

- Der Link führt zu einer Vermischung der Aufgabenschwerpunkte des Weltwährungssystems. Während die Entwicklungshilfeleistungen auf die langfristige Stabilität des Entwicklungsprozesses ausgerichtet sind, soll die internationale Liquidität der SZR ausschließlich dazu dienen, ein IWF-Mitgliedsland von kurzfristigen Zahlungsbilanzschwierigkeiten zu entlasten, so daß außenwirtschaftliche Restriktionen oder Wechselkursanpassungen vermieden werden. SZR als Mittel zur Entwicklungsfinanzierung verändert ihre ursprüngliche Funktion als 'reserves to hold' zu einer als 'reserves to spend'.¹

- Die Umsetzung der SZR in eine erhöhte Importnachfrage der Entwicklungsländer führt zu einer verstärkten weltweiten inflationistischen Entwicklung, vor allem in den Ländern, auf die sich - ohne gleichzeitige Erhöhung der Produktionskapazitäten - die zusätzliche Nachfrage konzentriert. "In ihrer monetären Natur entspricht diese Aufbringungsart daher der makroökonomischen Eigenfinanzierung durch 'deficit spending'."²

- Die Forderungen der Entwicklungsländer dürften von Industrieländern mit ständigen Zahlungsbilanzdefiziten stützt werden, was ein Widerspruch zur angestrebten Neuordnung der SZR darstellen würde. Ferner würde eine noch stärkere Aushöhlung der eigentlichen SZR-Funktion eintreten.³

1 Kebschull, Dietrich, Koppelung..., aaO., S.132

2 Hemmer, Hans-Rimbert, Wirtschaftsprobleme..., aaO., S.489

3 Vgl. die Darstellung der diesbezüglichen Verhandlungspositionen der einzelnen Ländergruppen bei Taake,

Obwohl auf den ersten Blick der Einsatz der SZR bei der Entwicklungshilfe als besonders wirksam erscheint, würden bei der Verwirklichung des Links mehr Probleme entstehen als Nutzen gestiftet. Dazu kommt wiederum die Problematik der unterschiedlichen Interessengruppierungen in den Gremien, die über eine Neuregelung der Aufgaben des IWF zu entscheiden hätten. Unter dem Aspekt, daß die starken Mitgliedstaaten Vorschläge betreffs der Umfunktionierung des IWF in eine Entwicklungshilfeinstitution unter Hinweis auf die tatsächlich vorhandenen Nachteile hartnäckig bekämpfen werden, erscheint es aussichtsreicher, eine Erhöhung der Entwicklungshilfeleistungen aus anderen Quellen zu finanzieren und diese über eine Organisation wie die IDA weiterzuleiten. Einige Überlegungen werden diesbezüglich unter V.6. angestellt.

V.4. Zur internationalen Handelshilfe

Die Einbeziehung der Entwicklungsländer in den weltweiten Austausch von Gütern ist für die wirtschaftliche Entwicklung dieser Staaten lebensnotwendig: Durch die Ausfuhr ihrer Produkte erhalten sie einen Teil der Devisen, die sie für die Einfuhr der Güter geben müssen, die für ihren Entwicklungsprozeß benötigt werden. Die Austauschbedingungen haben sich aber in den letzten Jahren zum Nachteil der meisten Entwicklungsländer entwickelt, was in einer deutlichen Verschlechterung ihrer Terms of Trade zum Ausdruck kommt.¹

Hans-Helmut und Weiss, Dieter, Interessenkonflikte zwischen Industrie- und Entwicklungsländern bei der Neugestaltung des internationalen Währungssystems, in: Konjunkturpolitik, 1976, S.124ff

¹ Vgl. für die nicht-erdölexportierenden Entwicklungsländer BMZ, aaO., S.113 und bezüglich der exportierten Rohstoffe Hasenpflug, Hajo, Der Fehlschlag des Aid-by-Trade-Konzepts, in: Kebschull, Dietrich u.a. (Hg.), Die neue Weltwirtschaftsordnung, Hamburg 1977, S.39

Neben den Belastungen durch die wertmäßige Steigerung ihrer Importe - insbesondere der Energieeinfuhren - sind die Exportstruktur der Entwicklungsländer und einzelne Handelshemmnisse seitens ihrer Abnehmerländer Ursache für diese Entwicklung:

- Nach wie vor stammen etwa 80% bis 90% der Exporterlöse der Entwicklungsländer aus der Ausfuhr von Rohstoffen.¹ Rund die Hälfte dieser Länder ist dabei von einem einzigen Rohstoff abhängig. Die Schwankungen des Preisniveaus der meisten Rohstoffe - in den letzten Jahren mußte überwiegend ein Preisrückgang hingenommen werden - führten in Verbindung mit der konjunkturellen Abschwächung und der Substitution einzelner Rohstoffe in vielen Industrieländern dazu, daß die relative Zunahme der Exporte geringer ausfällt als die der Importe.

- Auch die Ausfuhr von Industriegütern, die sich in den letzten Jahren relativ stark erhöhte, bringt für die Entwicklungsländer Probleme mit sich: Der von vielen Staaten erwartete wirtschaftliche Aufschwung über eine Steigerung der heimischen Industrieproduktion mittels ausländischer Hilfe findet seine Grenzen, wenn die Industrieländer ihrerseits Handelsschranken für preisgünstige industrielle Produkte aus Entwicklungsländern aufbauen.

Das dadurch drohende Versagen des sog. "Aid-by-Trade-Konzepts"² ist insbesondere deshalb zu vermeiden, weil viele Entwicklungsländer unter Berufung auf dieses Konzept Anstrengungen zur strukturellen Veränderung ihrer Wirtschaft vorgenommen haben und die eingeschlagene Richtung nicht wegen der veränderten Wirtschaftsinteressen ihrer 'Partner'-Staaten wechseln können.

1 Vgl. BMZ, aaO., S.107 und Hasenpflug, Hajo, aaO., S.35

2 Ausführlich dazu Hasenpflug, Hajo, aaO., S.27f

Zur Verbesserung der Außenhandelsposition der Entwicklungsländer wurden verschiedene Konzepte entwickelt,¹ die als internationale Handelshilfe im engeren Sinn zu verstehen sind:²

Eine Verbesserung der Preissituation bei den Rohstoffen soll über eine Abschwächung der zyklischen Schwankungen der Exporterlöse erreicht werden. Nach allgemein herrschender Ansicht sind dafür nicht Exportkartelle - die diesbezüglich, am Vorbild der OPEC orientierten Versuche der Organisation einzelner Kartelle sind sämtlich gescheitert - sondern eine gemeinsame Strategie von Produzenten- und Abnehmerländern erfolgversprechend.³

Als der bislang umfangreichste Ansatz ist das von der UNCTAD 1976 aufgestellte "integrierte Programm für Rohstoffe" anzusehen. Darin wird gefordert,⁴ daß

- ein gemeinsamer Fond zur Finanzierung von Ausgleichslagern für Rohstoffe von den Import- und Exportländern geschaffen wird,
- internationale Ausgleichslager (Buffer-Stocks) für 18 lagerfähige Rohstoffe zur Stabilisierung der Preise und zur Sicherstellung von Lieferungen eingerichtet werden,
- internationale Rohstoffabkommen geschlossen werden, die

1 Siehe eine Darstellung bei Naini, Ahmad, Alte und neue Zielvorstellungen und Forderungen der Dritten Welt, in: Kebschull, Dietrich u.a. (Hg.), aaO., S.41ff

2 Zur Handelshilfe im weiteren Sinne zählen Maßnahmen, die als kurzfristige (Ausgleichsfinanzierung von Exporterlösschwankungen) oder langfristig (Ergänzungsfinanzierung bei Verschlechterung der Exporterlöse) angelegte Liquiditätshilfe sowie zur Finanzierung von Handelsbilanzsalden eingesetzt werden sollen. Siehe Hemmer, Hans-Rimbert, Wirtschaftsprobleme..., aaO., S. 530ff

3 Vgl. Hemmer, Hans-Rimbert, Wirtschaftsprobleme..., aaO. S.510; Menck, Karl Wolfgang, Chancen für Anbieterzusammenschlüsse, in: Kebschull, Dietrich u.a. (Hg.), aaO.

4 Vgl. Hemmer, Hans-Rimbert, Wirtschaftsprobleme..., aaO. S.506ff; Naini, Ahmad, aaO., S.56

sich auf zusätzliche Stützungsmaßnahmen (Produktions- und Lieferkontrollen, multilaterale Kaufs- und Verkaufsverpflichtungen, Verbesserung der Rohstoffweiterverarbeitung in den Entwicklungsländern und die Förderung der Diversifizierung des Handels) beziehen.

Dieses von den Entwicklungsländern nachhaltig geforderte Programm wird von einigen Industrieländern abgelehnt, weil es als globales, dirigistisches Werkzeug zur Behinderung des Welthandels anzusehen sei.¹

Die hartnäckige Verfolgung dieses Programms seitens der Entwicklungsländer darf allerdings nicht darüber hinweg täuschen, daß es unter entwicklungspolitischen Gesichtspunkten ineffizient ist:

Die Industrieländer, die zu über 2/3 zur Finanzierung des Fonds beitragen sollen, werden ihre Entwicklungshilfeleistungen an anderer Stelle kürzen, zum Nachteil der in V.2. als für die armen Länder notwendig erachteten direkten Zahlungen; die Finanzhilfen des Fonds verteilen sich ungeachtet der individuellen wirtschaftlichen Umstände auf alle Länder, die einen bestimmten Rohstoff produzieren - u.U. sogar auf Industrieländer; dieser letzte Punkt und die Konstruktion des Fonds bevorteilen Staaten mit einigem Ressourcenreichtum - die 'Habenichtse' gehen wiederum leer aus; die Exportstruktur eines Entwicklungslandes wird möglicherweise wegen der gewährten Hilfen festgelegt und reagiert nicht auf Nachfrageänderungen.

All diese Nachteile lassen eine entwicklungspolitisch wünschenswerte Umsetzbarkeit des Programms nicht erwarten. Auf andere, effizienter erscheinende Möglichkeiten, die

1 Zur vorgeschlagenen Funktionsweise des integrierten Rohstoffprogramms und der Stellungnahme der Bundesregierung dazu (Ablehnung des Programms wegen dessen dirigistischer Mechanismen) siehe BMZ, aaO., S.114ff

derzeit noch kaum diskutiert werden, wird unter V.6. eingegangen.

Neben der Notwendigkeit einer Verbesserung der Erlöse aus den Rohstoffausfuhren besteht eine gleiche für die Exporte der in den Entwicklungsländern hergestellten Industriegütern. Dies ist vor allem von Bedeutung, um diesen Staaten über eine breitere Angebotspalette von Exportgütern zu einer geringeren Abhängigkeit von der Rohstoffausfuhr zu verhelfen.

In diesem Sinne haben die Industriestaaten den Entwicklungsländern formell Zollpräferenzen für die von diesen ausgeführten industriellen Halb- und Fertigwaren eingeräumt. Tatsächlich aber ergibt sich im Zeichen zunehmenden protektionistischen Verhaltens etlicher Industrienationen eine Diskriminierung vieler Exportgüter aus den Entwicklungsländern. Dies wird erreicht, indem - vor allem für Fertigwaren - die eingeräumten Zollpräferenzen in der Höhe beschränkt sind, Einfuhrkontingente und gesundheitspolitische oder technische Vorschriften aufgestellt oder Importsteuern erhoben werden.

Diese Maßnahmen führen dazu, daß die Entwicklungsländer ihre komparativen Produktionsvorteile auf den Märkten der Industrieländer nicht umsetzen können, da die effektiven Angebotspreise letztlich höher sind als die der inländischen Produkte oder solchen aus Industrieländern, die den Handelshemmnissen nicht ausgesetzt sind. Insbesondere ist in diesem Zusammenhang die Agrarpolitik vieler Industriestaaten als negatives Beispiel anzuführen, die vielen Entwicklungsländern die Absatzmärkte ihrer traditionellen Exportgüter verschließt und u.U. sogar mit subventionierten Ausfuhren als Konkurrent auf den verbleibenden Märkten auftritt.

Diesem Mißstand kann nur abgeholfen werden, wenn die Industrieländer ihr so oft bekundetes Verlangen nach marktwirtschaftlichen Austauschbedingungen in der Praxis mit den Entwicklungsländern anwenden. Hierzu besteht auch eine ursächliche Verpflichtung, da etliche der Entwicklungsländer erst mit Hilfe der westlichen Industriestaaten den Weg einer exportorientierten Industrialisierung eingeschlagen haben. Diese Entwicklung nun zu diskriminieren heißt, die betroffenen Länder entscheidend in ihrer Entwicklung zurückzuwerfen.

V.5. Zur Neugestaltung des internationalen Seerechts

Die enormen wirtschaftlichen Ressourcen, Nahrungsmittel und Rohstoffe in nicht quantifizierbarem Ausmaß, die die Weltmeere den Staaten zur Verfügung stellen können, ergeben bei einer stärkeren Orientierung der technologisch und wirtschaftlich überlegenen Industriestaaten auf diese allgemein freien Gebiete für die Entwicklungsländer die Notwendigkeit, den ihnen daran zustehenden Teil rechtlich abzusichern. Im Zeichen der zu Ende gehenden oder schwerer zu erschließenden terrestrischen Reserven etlicher Rohstoffe würde der Verzicht auf eine Beteiligung an der Erschließung und Ausbeutung der Meere die wirtschaftliche Kluft zwischen Industrie- und Entwicklungsländern endgültig festschreiben bzw. vergrößern.

Im Rahmen der Arbeiten der UN wurde seit 1958 über die Seerechtsproblematik verhandelt. Das endgültige Ziel war die Gründung einer für den Tiefseebergbau zuständigen Weltbehörde (International Seabed Authority), die ein gerechtes Regime für diese neuen Explorationen erarbeiten sollte. Vor allem waren die internationalen Gewässer als

solche zu definieren, das Fischereirecht, die Meeresforschung und der Transfer mariner Technologien zu regeln.

Die unterstellten Verhandlungspositionen der Staaten-
gruppen veränderte sich jedoch in den einzelnen Sitzungen
der UN-Seerechtskonferenz im Laufe der Jahre erheblich.¹
So vertreten nun z.B. Industrie- und Entwicklungsländer
mit langen Küstenlinien (USA, Brasilien, Chile, Australien
usw.) gemeinsam ihre Interessen. Diese schlagen sich vor
allem in der den Staaten künftig zugestandenen Nutzung
der Meere innerhalb einer 200 Seemeilen umfassenden Wirt-
schaftszone, in der nahezu alle derzeit wirtschaftlich
verwertbaren Ressourcen liegen, nieder - zum augenschein-
lichen Nachteil der Binnenländer oder der Staaten mit
kurzen Küstenlinien.

Weitere Gemeinsamkeiten erzielten die rohstoffreichen
Staaten (Kanada, Chile, Sambia, Zaire usw.), die Produk-
tionsbeschränkungen für den Tiefseebergbau durchsetzen
konnten (die beteiligten Entwicklungsländer befürchten,
daß die Industrieländer aufgrund ihrer fortgeschrittenen
Meerestechnologie von Importen aus den bisherigen Liefer-
ländern unabhängig werden und somit ihre wirtschaftliche
Entwicklung behindert wird).

Ein abschließendes Urteil über die künftigen Auswirkungen
der UN-Arbeiten ist derzeit nicht möglich. Für die roh-
stoffarmen Binnen-Entwicklungsländer wird es entscheidend
sein, was die endgültigen Regelungen bezüglich ihres Zu-
gangs zu den Meeresgebieten aussagen und ob der von Unter-

1 Zur Darstellung der Gesamtproblematik und der einzelnen
Ergebnisse der Konferenzsessionen siehe Borrmann, Axel,
Neue Weltwirtschaftsordnung und internationales See-
recht, in: Kebschull, Dietrich u.a. (Hg.), aaO, S.141ff.
Ein kommentierender Rückblick auf die letzte Session
in 1981 von Hennemann, Gerhard, Eine Behörde für den
Meeresgrund, in: Süddeutsche Zeitung Nr. 206, 1981
stellt die derzeitigen Verhandlungsergebnisse vor.

nehmen, die sich um den Abbau von Rohstoffen bewerben, geforderte Technologietransfer an die Meeresbehörde - und in bestimmten Fällen an die Entwicklungsländer - positive Ergebnisse bringt. Dies erscheint allerdings unter dem Umstand, daß die bisher vereinbarten Regelungen zu einem nicht unerheblichen Ausmaß die Interessen der politisch starken Staaten (diesmal einschließlich einiger Entwicklungsländer) widerspiegeln, als nicht wahrscheinlich.

V.6. Neue Wege der zwischenstaatlichen Zusammenarbeit?

Die in den bisherigen Punkten festgehaltenen negativen Aspekte der einzelnen Fördermaßnahmen für die Gruppe der Entwicklungsländer insgesamt lassen zusammengekommen wenig Hoffnung auf eine tiefgreifende Veränderung der bestehenden wirtschaftlichen Ungleichheiten zwischen den einzelnen Staatengruppen zu.

Deshalb wird in diesem letzten Abschnitt versucht, neue Vorschläge anzudenken, deren Umsetzung allerdings als sehr schwierig erscheint, da sie ein Maß an Einsicht aller Staaten¹ in die Notwendigkeit zwischenstaatlicher Zusammenarbeit voraussetzt, das derzeit als unmöglich erscheint.

Die Vorschläge setzen an zwei Punkten an, bei deren Verwirklichung sowohl ein Interesse der Entwicklungsländer als auch der Industrieländer vermutet werden darf:

Eine spezielle Abgabenerhebung auf die Verarbeitung

1 Die folgende Betrachtung soll - wie unausgesprochen bereits in der Abhandlung der gesamten Thematik verfahren - ohne Berücksichtigung der Staatshandelsländer erfolgen, da diese in ihrer Entwicklungshilfepraxis nicht mit den Industriestaaten vergleichbar sind und die Kooperationsbereitschaft zwischen diesen beiden Staatengruppen diesbezüglich nur äußerst gering ist.

knapper Ressourcen und eine Besteuerung von wirtschaftlichen Aktivitäten in den Entwicklungsländern, die die Umwelt beeinträchtigen.¹

V.6.1. Zur Abgabenerhebung auf die Rohstoffnutzung

Schwindende Rohstoffreserven beunruhigen Politiker und Wissenschaftler, was sich in einer vielfach geäußerten pessimistischen Beurteilung der künftigen Wachstumsaussichten der Weltwirtschaft (was vor allem für etliche Entwicklungsländer schwindende Hoffnung auf eine Wohlstandserhöhung bedeutet) niederschlägt.

Trotz des Wissens um diese Problematik ist eine allzu sorglose Verwendung nicht regenerierbarer Ressourcen auch weiterhin zu befürchten, vor allem bei solchen Rohstoffen, deren Ausbeutung nicht durch nationale Interessen der Förderländer über quantitative oder preisliche Reglementierungen kontrolliert wird.

Es wird im folgenden überlegt, welche Auswirkungen zu erwarten sind, wenn eine (z.B. von den UN eingesetzte) Behörde die Verwendung der Rohstoffe, deren Reserven nach heutigem Wissensstand zu Versorgungsengpässen führen werden, weltweit durch einen Abgabenmechanismus reguliert und mit ihren Einnahmen die Exploration neuer Vorräte und die wirtschaftliche Entwicklung rohstoffarmer Staaten mitfinanziert.

1 Als weitere Ansätze in dieser Richtung listet Steinbach, Brita, Automatic Transfer Payments to Developing Countries, in: Intereconomics, January/February 1980, S.34f folgende Punkte auf: Erhebung einer Entwicklungshilfesteuern in den Industrieländern, eine teilweise Abführung der Verbrauchssteuern, die auf Produkte wie Kaffee oder Tee erhoben werden, eine Koppelung von Abrüstungsbemühungen in den Entwicklungsländern mit den Entwicklungshilfeleistungen oder eine Steuer auf die Rüstungsexporte und -ausgaben, deren Ertrag den Entwicklungsländern zugute kommen soll.

Als Bemessungsgrundlage der vom Verbraucher erhobenen Abgabe wäre auf der Basis eines (fiktiven) Weltmarktpreises eine Währungseinheit pro verarbeiteter Menge denkbar, die mit einem Hebesatz multipliziert wird (ein Finanzierungsbeitrag der Förderländer würde indirekt über die höheren Preise der importierten Güter, in die die abgabepflichtigen Rohstoffe eingehen, erhoben).

Die Höhe des Hebesatzes richtet sich nach der relativen Knappheit des jeweiligen Rohstoffes. Die - zugegebenermaßen äußerst komplizierte - Festlegung dieses Satzes müßte sich an den bekannten und wahrscheinlichen Reserven, am Verbrauch und an den Möglichkeiten der Substituierbarkeit des betreffenden Rohstoffes orientieren. Es ist insbesondere auch ein Hebesatz ≤ 1 denkbar, wenn die Verwendung eines Gutes subventioniert werden soll.

Differenzierungen zugunsten der Entwicklungsländer könnten weiter nach dem Ort der Verarbeitung vorgesehen werden: Eine Ermäßigung bei einer (technisch möglichen) Verarbeitung im Förderland selbst würde zu einer diversifizierten und höheren inländischen Produktion führen, den Exportwert der Güter steigern und - wenn die Förderstellen über das Land verteilt sind - zu einer, für manche Länder wünschenswerten, Ent-Städterung führen, was zu einer breiteren wirtschaftlicheren Erschließung des Landes beitragen würde. Darüberhinaus ermöglichen vom Fond gewährte Finanzierungsbeiträge die Erschließung neuer Vorräte oder die Weiterentwicklung anderer Erwerbszweige.

Neben dieser Variante der Förderung hätten die Rohstoffländer vor allem den Vorteil, daß ihre vorhandenen Reserven bei einer gleichmäßigeren, kalkulierbareren Preisentwicklung länger zur Verfügung stehen (zur Funktionsfähigkeit dieses Systems gehört eine Vereinbarung zwischen dem Förderland und der 'Behörde' über Liefer- und Abnahmeverpflichtungen). Ihr wirtschaftlicher Entwicklungsprozeß kann sich stetig und unter geringerer Abhängigkeit von den Industrieländern vollziehen.

Der Sinn für die Industrieländer läge darin, daß durch einen wirtschaftlichen Einsatz der Rohstoffe, der sich über das von der 'Behörde' kontrollierte Preissystem einstellt, eine zeitliche Streckung der Vorräte erreicht wird, die das wirtschaftliche Wachstum langfristig sichern hilft. Ferner würden sich positive Impulse auf die Wirtschaft dieser Staaten über eine erhöhte Güternachfrage der Entwicklungsländer und über verstärkte Anstrengungen zur Substitution relativ teurer Güter (Forschung, Entwicklung, neue Produktionsmethoden, Nachfrageverschiebungen bei den Endverbrauchern) einstellen.

Durch die große Finanzkraft der 'Behörde' ist letztlich auch eine Förderung der armen Länder möglich. Der Fond nimmt notwendige Investitionen in die Infrastruktur vor, finanziert passende Wirtschaftsprojekte (Agrarbereich, Handel, Handwerk) und subventioniert aus seinen Beständen die Einfuhr der benötigten Rohstoffe. Langfristig ergeben sich daraus auch für die in den Fond einzahlenden Staaten Vorteile, die sich aus der zu erwartenden Zunahme der Außenhandelsbeziehungen einstellen.

V.6.2. Zur Besteuerung von Umweltbelastungen

Der steigende Industrialisierungsgrad etlicher Entwicklungsländer bringt neue Probleme für sie, aber in zunehmendem Maße auch für die restliche Staatenwelt mit sich:

Die an den Zuwachsraten des wirtschaftlichen Wachstums orientierte Wirtschaftspolitik vieler Staaten berücksichtigt nicht die durch die Zerstörung der Umwelt langfristig auftretenden negativen Folgen des Industrialisierungsprozesses.

Sicher ist es aus der Sicht des - von dem Mangel an Kon-

trollen häufig selber Vorteile ziehenden - satten Industrielandes relativ einfach, armen Ländern zu wachstumsbeschränkenden Auflagen zu raten, um künftigen Generationen eine lebensfähige Umwelt zu hinterlassen. Gegen die verständlicherweise mangelnde Bereitschaft der betroffenen Länder muß deshalb durch Vermittlung der eigenen negativen Erfahrungen durch die Industrieländer eingewirkt werden (diese Vorgehensweise wäre akzeptabel, weil die geringere Belastung der Produktion in den Entwicklungsländern durch Umweltauflagen nicht als komparativer Vorteil anzusehen ist). Bei jeder Art der Einflußnahme sollten aber Wachstumseinbußen so weit als möglich vermieden werden.

Vereinbart werden könnten z.B. folgende Punkte:

- Beide Staatengruppen fördern nur industrielle Projekte, die bestimmten Umweltauflagen nachkommen.
- Die Entwicklungsländer kontrollieren über Vorschriften und Konzessionsgebühren den Verwertungsprozeß von Gütern, durch den sich grenzüberschreitende Umweltbelastungen ergeben (z.B. bewirkt die Abholzung riesiger Waldbestände längerfristig Klimaveränderungen mit noch unabsehbaren Folgen).
- Die Industrieländer besteuern importierte Güter, die nachgewiesenermaßen Kostenvorteile aufgrund einer zu geringen Besteuerung auf der Produktionsstufe aufweisen.
- Die UN bestraft Staaten, die den Umweltforderungen nicht nachkommen und dadurch die Umwelt ihrer Nachbarstaaten beeinträchtigen, nach dem Verursacherprinzip mit zusätzlichen Finanzforderungen bzw. Kürzung von Zuschüssen. Die Erträge fließen als Kompensationszahlungen an die betroffenen Staaten.

Die konsequente Durchführung dieses Vorschlags in allen Ländern würde keines bevor- oder benachteiligen, da sich die Produktionskosten überall gleichmäßig erhöhen. Der durch die steigenden Preise der Exportgüter hinzunehmende Wettbewerbsnachteil wäre kompensiert, wenn durch die eingenommenen Abgaben/Konzessionen inländische Produktionszweige Impulse erhalten, z.B. durch die steigende öffentliche Nachfrage, Auflagen bezüglich der Herkunft vorgeschriebener Aggregate oder eine Lockerung restriktiver Einfuhrvorschriften der Industrieländer.

Die hier vorgestellten Denkanstöße deuten nur ideale Lösungen an, die praktische Umsetzbarkeit dürfte - wenn überhaupt - nur allmählich möglich sein (bei allzu langer Abstinenz der Staatenwelt von Vereinbarungen dieser Art dürfte sich das Problem allerdings von selber weitgehend gelöst haben: Rohstoffe werden verbraucht und die Umwelt unmäßig zerstört sein). Ein großes Fragezeichen muß aber auch hinsichtlich der Funktionsfähigkeit eines Systems gemacht werden, das in hohem Maße durch Institutionen kontrolliert werden soll, die wichtige wirtschaftliche Parameter ohne den direkten marktmäßigen Bezug festsetzt, und die dazu wahrscheinlich nicht unabhängig arbeiten kann.

Gerade dieser Einwand zeigt aber auch das Dilemma aller Ansätze der Entwicklungspolitik: Die Verfolgung der individuellen privaten und staatlichen Interessen führen diesbezüglich zu unteroptimalen Entscheidungen, wodurch jedes Instrument der Entwicklungshilfe nur als Stückwerk betrachtet werden kann. Unter diesem Aspekt bleibt für eine befriedigende wirtschaftliche Entwicklung sehr vieler Entwicklungsländer nur geringe Hoffnung.

Die Industrieländer müssen sich allerdings bewußt sein, daß ihre bisherigen, vor allem aber die absehbaren künftigen Versäumnisse auf diesem Gebiet sich auch zu ihrem Nachteil auswirken werden.

2. Staat B befreit die Einkünfte aus A ohne Einschränkung

Staat B erhebt $70.000 \times 0,35 = 24.500$

Für den Steuerpflichtigen ergibt sich:

Fall 1: gezahlte Steuer 36.500 , verbleibendes Einkommen 63.500
Fall 2: gezahlte Steuer 30.500 , verbleibendes Einkommen 69.500

Der Steuerpflichtige erzielt bei dieser Form der Veranlagung sein in dieser Darstellung höchstmögliches Einkommen (netto).

3. Staat B befreit die Einkünfte aus A mit Progressionsvorbhalt

Staat B erhebt $70.000 \times 0,5 = 35.000$

Für den Steuerpflichtigen ergibt sich:

Fall 1: gezahlte Steuer 47.000, verbleibendes Einkommen 53.000
Fall 2: gezahlte Steuer 41.000, verbleibendes Einkommen 59.000

Der Steuerpflichtige verschlechtert sich gegenüber Beispiel 2.

4. Staat B verwendet die Anrechnungsmethode

Staat B erhebt $100.000 \times 0,5 = 50.000$

B rechnet die in A gezahlte Steuer an:

Fall 1: 50.000 ./ 12.000, verbleibende Steuerschuld in B 38.000
Fall 2: 50.000 ./ 6.000, verbleibende Steuerschuld in B 44.000

Für den Steuerpflichtigen ergibt sich:

In beiden Fällen beträgt die insgesamt zu zahlende Steuerlast 50.000; verbleibendes Einkommen in beiden Fällen ebenfalls 50.000

Der Steuerpflichtige hat keinen wirtschaftlichen Vorteil von dem niedrigeren Steuer-
niveau in A und den dort gewährten Steueranreizen. In Bezug auf sein Netto-Einkommen
ist es gleich, ob er in A und B oder nur in B tätig ist.

5. Staat B benutzt für Einkünfte aus A die 'fiktive' Anrechnungsmethode

Staat B erhebt: $100.000 \times 0,5 = 50.000$

B rechnet 12.000 Quellensteuer an, verbleibende Steuerlast in B 38.000

Für den Steuerpflichtigen ergibt sich:

Fall 1: gezahlte Steuer 50.000, verbleibendes Einkommen 50.000

Fall 2: gezahlte Steuer 44.000, verbleibendes Einkommen 56.000

Die Steueranreize des Quellenstaates kommen dem Steuerpflichtigen direkt zugute
und erhöhen seine Rendite.

6. Staat B verwendet die Abzugsmethode

Annahme: Die gezahlte Quellensteuer entspricht nicht der deutschen Steuerart

Staat B erhebt (Steuersatz = 45%) Fall 1 $88.000 \times 0,45 = 39.600$

Fall 2 $94.000 \times 0,45 = 42.300$

Für den Steuerpflichtigen ergibt sich:

Fall 1: gezahlte Steuer 51.600 , verbleibendes Einkommen 48.400

Fall 2: gezahlte Steuer 48.300 , verbleibendes Einkommen 51.700

Anhang VI.2

Entwicklung der privaten Kapitalverflechtung der Bundesrepublik Deutschland mit Entwicklungsländern in den siebziger Jahren

in Mrd. DM

	Stand ¹		Veränderung 1970/80 in
	31.12.1970	31.12.1980	
1 Deutsche Auslandsinvestitionen insgesamt	21,1	74,2	+ 252
2 davon in Entwicklungsländern	6,2 = 29,4%	19,2 = 25,9%	+ 210
2a davon in OPEC-Staaten	0,7	1,8	
3 davon in (in % von 2)			
Europa	1,1 (17,7%)	4,6 (24,9%)	+ 318
Afrika	1,0 (16,1%)	2,8 (14,4%)	+ 180
Amerika	3,7 (59,7%)	9,1 (47,5%)	+ 146
Asien	0,4 (6,5%)	2,6 (13,2%)	+ 550
4 Investitionen aus Entwicklungsländern in der Bundesrepublik	0,4	2,9	+ 625
4a davon aus OPEC-Staaten	-	1,6	
5 Saldo (2-4)	+5,1	+16,3	

1 Quellen: Bundesanzeiger, herausgegeben vom Bundesminister der Justiz. Angaben für 1970: Bundesanzeiger Nr.68 vom 8.April 1971; für 1980: Bundesanzeiger Nr.75 vom 22. April 1981

Zur Aussagefähigkeit dieser aufgrund §§ 55 und 56 der Außenwirtschaftsverordnung gemeldeten Zahlen ist festzuhalten, daß der Ausweis der kapitalmäßigen Verflechtung der Bundesrepublik mit dem Ausland verzerrt widergegeben wird. So werden z.B. keine Werterhöhungen durch Reinvestitionen bzw. Wertminderungen durch eingetretene Verluste erfaßt; ferner nicht die Investitionen durch im Ausland tätige Holdinggesellschaften. Auch die Wertveränderungen der Kapitalanlagen durch Wechselkursschwankungen werden nicht berücksichtigt.

Eine von der Deutschen Bundesbank unter Berücksichtigung dieser Elemente durchgeführte Analyse¹ kommt zu vergleichsweise von den vorher widergegebenen Werten abweichenden Zahlen und Ergebnissen. Für den von der Bundesbank zuletzt ermittelten Stand der deutschen Direktinvestitionen im Ausland (Ende 1977) ergeben sich im Vergleich zum Bundesanzeiger folgende Werte (in Mrd. DM):²

	deutsche Direktinv. im Ausland insges.	davon in Entwick- lungsländern
Bundesbank	46,0	9,3 = 20,2%
Bundesanzeiger	52,1	15,7 = 30,1%

Trotz dieser Problematik wird in dieser Arbeit wegen der größeren Aktualität und der ausführlicheren Regional- und Branchenstrukturberichterstattung auf die Angaben des Bundesanzeigers zurückgegriffen.

1 Vgl. eine ausführliche Erläuterung dieser Problematik Deutsche Bundesbank, Monatsberichte Nr. 4, 1980, S.22ff und RWI - Mitteilungen, Heft 10, 1965, S.252ff

2 Monatsberichte Nr.4, 1980, S.23 und Bundesanzeiger Nr. 83 v. 3.Mai 1978

Anhang VI.3

Entwicklung der Einnahmen und Ausgaben der Bundesrepublik Deutschland für Patente, Erfindungen und Verfahren (Lizenzgebühren) im Verkehr mit Entwicklungsländern

in Mio. DM (% der gesamten Einnahmen/Ausgaben)

	<u>1970</u>	<u>1979</u> ¹	<u>Veränderung</u>
Einnahmen aus Entwicklungsländern	118,1 (27,2%)	194,1 (21,6%)	+ 64,5%
Ausgaben in Entwicklungsländern	3,9 (0,4%)	5,4 (0,3%)	+ 38,5%
Saldo	+ 114,2	+ 188,7	

1 Quellen: Deutsche Bundesbank, Monatsberichte
für 1970: Mai 1972
für 1979: Juli 1980

Anhang VI.4

Übersicht über geltende und künftige DBA der Bundesrepublik mit Entwicklungsländern.

Dazu die in/aus diesen Ländern aufgelaufenen Direktinvestitionen (Stand 31.12.1980) sowie die Außenhandelsbeziehungen (1980)

absolute Werte in Mio. DM

Land	<u>Direktinvestitionen</u>		<u>Außenhandel</u>	
	-der BRD in ...	aus ... in der BRD	Exporte der BRD	Importe der BRD

I. _Geltende Abkommen

Ägypten (VAR)	243	x	1863	386
Argentinien	860	174	2286	1289
Brasilien	5359	127	2797	2912
Griechenland	381	27	b	
Indien	192	23	1384	1135
Indonesien (a)	125	x	1094	703
Iran (a)	506	1368	2735	3382
Israel	621	8	1304	1112
Jamaika	2	x	28	13
Kenia	80	x	319	345
Korea (Rep.)	56	47	959	1818
Liberia	161	x	262	440
Malaysia	72	x	835	1425
Malta	15	x	b	
Marokko	53	x	431	507
Mauritius	13	x	33	35
Übertrag	8739	1774	16330	15502

Land	<u>Direktinvestitionen</u>		<u>Außenhandel</u>	
	der BRD in...	aus... in der BRD	Exporte	Importe
Pakistan	63	6	471	335
Sambia	15	x	161	185
Singapur	368	1	1296	1189
Spanien	3631	81	b	
Ceylon (Sri-Lanka)	7	x	109	131
Thailand	53	11	664	1105
Trinidad u. Tobago	x	x	56	83
Tunesien	75	x	678	572
Zypern	3	x	183	48
Übertrag	8739	1774	16330	15502
Summe I	12954	1873	19948	19150
(ohne OPEC-Staaten)			16119	15065)
=====				

II. Künftige Abkommen

Bangladesh	9	x	117	44
Ecuador (a)	32	x	248	131
Elfenbeinküste	61	x	220	593
Gabun (a)	38	x	62	416
Nigeria (a)	290	x	3321	5510
Philippinen	49	x	496	740
Portugal	319	6	b	
Türkei	131	16	b	
Summe II	929	22	4464	7434
=====				

	Direktinvestitionen		Außenhandel	
	der BRD in...	aus... in der BRD	Exporte	Importe
III Direktinvestitionen	19175	2931		
bzw. Außenhandel			51777	69530
(ohne OPEC-Staaten			28958	32118)
mit Entwicklungs- ländern insgesamt				
Summe I in % von III	67,6	63,9	39 (56)	28 (47)
Summe I + II in % von III	72,4	65,0	47 (59)	38 (52)

a Mitgliedstaaten der OPEC

b In der Außenhandelsstatistik nicht als Entwicklungsland erfaßt

Quellen: Direktinvestitionen: Bundesanzeiger Nr. 75 v. 22. April 1981 (x = keine ausgewiesene Summe, jeweils in "Übrige Länder" enthalten)

Außenhandel: Statistisches Bundesamt, Außenhandel Reihe 1, Zusammenfassende Übersichten für den Außenhandel, Dezember 1980

Anhang VI.5

Übersicht über wesentliche, vom OECD-Muster-DBA abweichende Regelungen in den einzelnen DBA der Bundesrepublik Deutschland mit Entwicklungsländern¹

Zur Erläuterung der in dieser Arbeit dargestellten DBA - Praxis der Bundesrepublik mit den Entwicklungsländern werden auf den nächsten Seiten die wesentlichen Abweichungen in diesen Abkommen gegenüber dem OECD-Muster-DBA dargestellt. Im besonderen werden erwähnt:

Zur Betriebstättenbesteuerung:

- die 6-Monatsregel (Verringerung der Zeitdauer zur Begründung einer Betriebstätte bei Bauausführungen oder Montagen)
- erweiterte Vertreterbestimmungen einschl. der Vorschriften über Versicherungsvertreter und das Halten von Warenlagern
- aufrechterhaltene Quellenbesteuerung bei der Seeschifffahrt

Zuteilung der Quellenbesteuerung:

Bezug genommen wird jeweils nur auf die Zuteilung der Quellenbesteuerung bezüglich des jeweiligen Entwicklungslandes. Die Besteuerungsregeln bei den Lizenzgebühren behandeln i.d.R. nur solche aus gewerblicher Nutzung.

Steuerliche Behandlung im Wohnsitzstaat:

Hier wird die steuerliche Behandlung der Einkünfte aus dem jeweiligen Entwicklungsland in der Bundesrepublik dargestellt, ausgenommen sind die Dividenden aus Schachtelbeteiligungen, die nach DBA-Recht grundsätzlich steuerbefreit werden (Ausnahme Griechenland).

1 Die Angaben sind alle aus den bei Korn-Debatin, aaO., abgedruckten Texten der DBA entnommen.

DBA - Vertragsstaat (Jahr des Abschlusses bei mehreren DBA)	Abweichungen zum OECD- Muster-DBA bei der Be- triebsstättenbesteuerung	Zuteilung der Quellen- besteuerung im Entwick- lungsland für	Behandlung dieser Einkünfte in der Bundesrepublik
Ägypten	6-Monatsregel	Di: Juristische Person ungekürzt, natürl. Person 20% Est mögl. Zi: wie Dividenden Li: Wohnsitzbesteuerung	Di, Zi: Anrechnung der tatsächlich er- höhenen Quellen- steuer
Argentinien 1966	6-Monatsregel B. bei Einkaufstätigkeit für Erzeugnisse der Landwirtschaft	Di. 15%, aber keine Er- hebung Zi: 20% Li: 15%	Di: fiktive Anrechnung 15% Zi: -"- 35% Li: -"- 15%
1978	wie oben, zusätzlich Versicherungsvertreter	Di: 15% Zi: 10% bei bestimmten gewerbl. oder öff. Arbeiten 15% in anderen Fällen Li: 15% bei genehmigtem Vertrag	Di: fiktive Anrechnung 20% Zi: -"- 15% Li: -"- 20%
Brasilien	Versicherungsregel	Di: 15% bei aktiver Tätigkeit Zi: 10% bei bestimmten Krediten Li: 15%	Di: fikt. Anrechnung: 25% bei Beteiligung von über 10% am stimmber. Kapital d. bras. Ges. 20% bei Streubesitz Zi: fiktive Anrechnung 20% Li: f.A. 20% f. allgemeine technische Dienste f.A. 25% wenn d. Li- zenzgeber die bras. Gesellschaft beherrscht

DBA - Vertragsstaat (Jahr des Abschlusses bei mehreren DBA)	Abweichungen zum OECD-Muster-DBA bei der Betriebstättenbesteuerung	Zuteilung der Quellenbesteuerung im Entwicklungsland für	Behandlung dieser Einkünfte in der Bundesrepublik
Ceylon 1962	6-Monatsregel Vertreter mit Abschluß-vollmacht o. Warenlager Luft-/Schiffahrt 50% Quellenbesteuerung	Di: nur ceylon. Income Tax Zi: - Li: 50%	Di: Anrechnung der Income Tax Zi: - Li: 75% der entsprechenden deutschen Steuer
Sri Lanka (Entwurf) 1979	wie oben	Di: 15% Zi: 10% Li: 10%	Di: fiktive Anrechnung 20% Zi: -"- 15% Li: -"- 20%
Ecuador		Di: nach ecuador. Recht Zi: 15% Li: 15%	Di: Anrechnung d. ec. Steuer Zi: fiktive Anrechnung 20% Li: -"- 20%
Elfenbeinküste (Entwurf)	6-Monatsregel Erweiterte Vertreterbestimmungen	Di: 15% Zi: 15% Li: 10%	Di: f.A. 15% nur bei entwicklungsfö. Geset. Zi: f.A. 15% Li: Anr.d. erhobenen Steuer
Griechenland	in G. registrierte Seeschiffe werden in G. besteuert	Di: 25% Zi: 10%	Di: Anr.d. erhobenen Steuer 30% bei bestimmten Schachtelbeteiligungen Zi: 10% bei Ermäßigung wegen entwicklungsford. Investition
Indien	Montage/Bauten ohne Zeitbegrenzung, erweiterte Vertreterbestimmungen Seeschiffahrt 50% Quellenbesteuerung	Di: nach indischem Recht Zi: -"- Li: -"-	Di: Anr., mindestens 50% Zi: d.entsprechenden deutschen Steuer Li: Anrechnung

DBA - Vertragsstaat (Jahr des Abschlusses bei mehreren DBA)	Abweichungen zum OECD- Muster-DBA bei der Be- triebsstättenbesteuerung	Zuteilung der Quellen- besteuerung im Entwick- lungsland für	Behandlung dieser Einkünfte in der Bundesrepublik
Indonesien	6-Monatsregel Erweiterte Vertreterbe- stimmungen	Di: 10% b.Schachtelbeteil- 15% b.Streubesitz Zi: 10% Li: 10%	Di:) fikt. Anr. bei Er-) mäßigung wegen ent- Zi:) wicklungsfordern-) dem Gesetz Li:)
Iran	6-Monatsregel	Di: 15% b.Schachtelbeteil- 20% b.Streubesitz Zi: 15% Li: 10%	Di:) fikt. Anr. bei Er-) mäßigung wegen ent- Zi:) wicklungsfordern-) dem Gesetz Li:)
Israel		Di: 25% Zi: 15%	Di:) fikt. Anr. bei Er- Zi:) mäßigung wegen ent- wicklungsfordern- dem Gesetz
Jamaika	6-Monatsregel	Li: 5% Di: 10% b.Schachtelbeteil- 15% b.Streubesitz Zi: 10% b.Bankkrediten 12,5% in anderen Fall Li: 10%	Li: Anr.d.erhob. Steuer Di:) fikt. Anr. bei Er-) mäßigung wegen ent- Zi:) wicklungsfordern-) dem Gesetz Li:)
Kenia	6-Monatsregel Erweiterte Vertreterbe- stimmungen	Di: 15% Zi: 15% Li: 15%, ebenso Geschäfts- leitungsgebühren	Di:) fikt. Anr. bei Er- Zi:) mäßigung wegen ent- Li:) wicklungsfordern- dem Gesetz

DBA - Vertragsstaat Jahr des Abschlusses bei mehreren DBA)	Abweichungen zum OECD- Muster-DBA bei der Be- triebstättenbesteuerung	Zuteilung der Quellen- besteuerung im Entwick- lungsland für	Behandlung dieser Einkünfte in der Bundesrepublik
Korea	6-Monatsregel	Di: 10% b. Schachtelbeteil. 15% b. Streubesitz Zi: 10% Laufzeit über 7 J. Zahlung an Bank 15% in anderen Fällen Li: 10% b. gewerb. Investit. 15% in anderen Fällen	Di:)) Zi:)) fiktive Anrechnung 20%) Li:)
Liberia	6-Monatsregel Erweiterte Dienst- leistungsbesteuerung	Di: 10% b. Schachtelbeteil. 15% b. Streubesitz Zi: 10% Zahlung an Banken 15% in anderen Fällen Li: 20% b. Urheberrechten/ Warenzeichen 10% in anderen Fällen	Di: Anr.d. erhobenen Steuer Zi:)) fiktive Anrechnung 10% Li:)
Malaysia	6-Monatsregel	Di: steuerbefreit Zi: 15% Li: 10%, bei genehmigtem Vertrag befreit	Di: fiktive Anrechnung 18% Li: "-" "-" Li: 10%
Malta		Di: 5% b. Schachtelbeteil. 15% b. Streubesitz Zi: 10% Li: 10%	Di: Anrechnung der erho- benen Steuer Zi:)) Fikt. Anr. bei Er-) mäßigung wegen ent-) wicklungsförderndem) Gesetz

DBA - Vertragsstaat (Jahr des Abschlusses bei mehreren DBA)	Abweichungen zum OECD-Muster-DBA bei der Betriebstättenbesteuerung	Zuteilung der Quellenbesteuerung im Entwicklungsland für	Behandlung dieser Einkünfte in der Bundesrepublik
Marokko	6-Monatsregel, evtl. verkürzt bei bestimmtem wirtschaftlichem Wert	Di: 5% b.Schachtelbeteil. 15% b.Streubesitz Zi: 10%	Di: f.A. 15% bei Ermäßigung w. ent- Zi: f.A. 10% wickl.fö.G. f.A. 15% bei Zahlung von best.marok Institutionen Li: Anr.d.erhobenen Steuer
Mauritius	6-Monatsregel	Di: 5% b.Schachtelbeteil. 15% b.Streubesitz Zi: innerstaatl. Recht Li: 15%	Di: fikt. Anr. bei Ermäßigung wegen ent- Zi: wicklungsfördern- Li: dem Gesetz
Pakistan	6-Monatsregel	Di: 10% b.Industr.Unternehm. 20% b.sonstigen Einkü. Zi: 20% 0% für genehmigtes Darlehen Li: steuerbefreit	Di: Anr.d.erhobenen Steuer Zi: -"- fikt.Anr. der ohne Befreiung fälligen Steuer Li: -
Sambia	9-Monatsregel	Di: 5% b.Schachtelbeteil. 15% b.Streubesitz Zi: 10% Li: 10%	Di: Anr.d.erhobenen Steuer Zi: -"- Li: -"-
Singapur	6-Monatsregel Erweiterte Vertreterbestimmungen	Di: steuerbefreit Zi: 10% Li: steuerbefreit	Di: - Zi: fikt. Anr. 10% bei Ermäßigung wegen entwicklungsfördern- Li: dem Gesetz

DBA - Vertragsstaat (Jahr des Abschlusses bei mehreren DBA)	Abweichungen zum OECD- Muster-DBA bei der Be- triebstättenbesteuerung	Zuteilung der Quellen- besteuerung im Entwick- lungsland für	Behandlung dieser Einkünfte in der Bundesrepublik
Spanien		Di: 10% b.Schachtelbeteil. 15% b.Streubesitz oder Personengesellsch. Zi: 10% Li: 5%	Di: Anr.d.ernobenen Steuer Zi: -" Li: -"
Thailand	6- bzw. 3-Monatsregel Seeschifffahrt 50% Quellenbesteuerung	Di: 15% b.Industr.-Schacht. 20% b.Schachtelbeteil. Industr.Streubesitz andere Fälle thail.Re. Zi: 10% Unternehm. an Bank 25% in anderen Fällen Li: 15%	Di: Anr.d.ernobenen Steuer Zi: -" Li: -"
Trinidad und Tobago	6-Monatsregel Erweiterte Vertreterbe- stimmungen	Di: 10% b.Schachtelbeteil. 20% b.Streubesitz Zi: 10% b.Zahlung an Bank 15% in anderen Fällen Li: 10%	Di:) fikt. Anr. bei Er-) mäßigung wegen ent-) wicklungsfördern-) dem Gesetz Li:)
Tunesien	6-Monatsregel Erweiterte Vertreterbe- stimmungen	Di: 10% b.Schachtelbeteil. 15% b.Streubesitz Zi: 10% Li: 15%	Di:) fikt. Anr. bei Er-) mäßigung wegen ent-) wicklungsfördern-) dem Gesetz Li:)
Zypern	6-Monatsregel	Di: 10% b.Schachtelbeteil. 15% b.Streubesitz Zi: 10% Li: Wohnsitzbesteuerung	Di:) fikt. Anr. bei Er-) mäßigung wegen ent-) wicklungsfördern-) dem Gesetz Li: -

Anhang VI.6

Entwicklung der deutschen Direktinvestitionen in Entwicklungsländern

Die beiden folgenden Übersichten zeigen

- a) Die Entwicklung der Direktinvestitionen in DBA-Ländern
- b) Die Entwicklung der Direktinvestitionen in Entwicklungsländern, mit denen DBA abgeschlossen werden sollen (x) bzw. solche, in denen auch ohne Bestehen eines DBA ein relativ hoher Bestand an Direktinvestitionen vorhanden ist.

Quellen: Bundesanzeiger, laufende Jahrgänge

Der Bundesminister der Finanzen, Stand...,aaO

Symbole: == Jahr des Inkrafttretens des DBA

- kein ausgewiesener Wert

0 Wert unter 0,5 Mio. DM

Stand: 31.12. des jeweiligen Jahres, Angaben in Mio. DM

a) Direktinvestitionen aus der Bundesrepublik in Entwicklungsländern, mit denen ein DBA besteht

Land	1961	1962	1963	1964	1965	1966	1967	1968	1969	1970	1971	1972	1973	1974	1975	1976	1977	1978	1979	1980
Ägypten (VAR) 1959	19	19	19	19	19	19	36	370	411	458	484	504	539	563	592	580	590	682	729	860
Argentinien	160	231	273	290	299	318	336	370	411	458	484	504	539	563	592	580	590	682	729	860
Bresilien	640	773	799	824	839	887	960	1187	1343	1471	1694	1808	1997	2424	2875	3451	4039	4364	4996	5359
Griechenland	17	27	33	42	54	68	81	95	106	116	143	162	210	243	286	311	324	346	363	381
Indien 1959	60	69	80	105	126	136	154	160	168	170	181	180	171	174	178	179	175	179	179	192
Indonesien	2	2	3	3	3	3	3	4	8	16	22	31	46	67	79	79	115	108	118	125
Iran	26	31	28	28	35	49	52	54	70	91	105	120	134	156	223	338	418	528	540	506
Israel	0	1	1	2	2	15	15	15	16	21	54	180	377	402	419	509	592	585	609	621
Jamaika	-	-	0	0	0	0	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	2	1	2	2
Kenia	3	3	4	5	4	11	13	15	18	27	26	36	47	54	60	70	74	76	82	80
Korea	-	-	-	-	1	1	2	4	8	9	18	20	17	18	20	22	34	50	44	56
Liberia	34	77	80	83	86	136	138	140	131	152	155	162	131	137	139	141	156	160	160	161
Malaysia	-	-	-	2	3	3	3	5	6	8	11	12	16	31	39	47	48	53	64	72
Malta	-	-	-	-	-	0	0	0	-	-	1	1	1	1	1	3	5	9	11	13
Marokko	3	5	7	11	14	15	19	20	20	21	31	34	35	25	26	25	33	50	52	53
Mauritius	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	0	-	-	8	10	10	12	13	13
Nakusstan 1958	8	11	12	20	25	29	35	36	39	41	47	46	54	56	58	59	59	60	59	63
Sambia	-	-	-	-	-	1	1	1	1	2	3	5	5	7	7	7	13	13	13	15
Singapur	1	1	1	-	-	-	-	2	3	5	27	54	93	90	104	148	163	200	226	368
Sri Lanka (Ceylon)	99	125	181	231	296	382	468	550	732	885	1107	1596	2344	2637	2858	2970	3215	3403	3671	7
Thailand	1	2	3	3	5	5	6	9	11	14	17	21	23	24	26	29	31	43	49	53
Trinidad/Tobago	-	-	-	-	-	0	0	0	0	0	0	15	16	64	93	-	-	-	-	-
Tunesien	-	-	-	1	1	1	1	1	2	3	5	15	19	20	25	36	49	57	64	75
Zypern	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	2	2	2	1	2	2	3

Entwicklungsländer

insgesamt 1512 1927 2196 2362 2613 3036 3472 4190 5383 6212 6678 7877 9649 10800 12282 14210 15725 16982 18065 19175

= % der deutschen

Direktinvestitionen 39,3 38,9 36,2 32,8 31,4 30,4 28,8 29,2 30,6 29,4 28,0 29,6 29,9 29,4 29,3 30,2 30,2 29,2 27,4 25,9

b) Direktinvestitionen in ausgewählten Nicht - DBA - Ländern

<u>Land</u>	<u>1972</u>	<u>1973</u>	<u>1974</u>	<u>1975</u>	<u>1976</u>	<u>1977</u>	<u>1978</u>	<u>1979</u>	<u>1980</u>
Algerien	1	1	17	136	158	199	217	236	253
Gabun (x)	6	6	9	10	11	13	18	18	38
Sudan	2	2	2	1	5	7	8	8	8
Elfenbeinküste (x)	22	24	26	36	41	48	47	53	61
Senegal	8	9	9	10	10	11	11	10	11
Nigeria (x)	71	103	147	172	182	208	221	230	290
Philippinen (x)	7	8	9	14	17	32	40	47	49
Mexiko	338	417	443	462	512	741	766	800	996
Ecuador (x)	8	9	10	12	17	25	25	27	32
Chile	89	88	95	98	104	102	100	107	107
Uruguay	26	25	24	25	28	33	34	34	38
Taiwan	9	12	13	17	17	30	42	42	45
Portugal (x)	141	198	293	371	416	436	450	461	319

Übersicht a) verdeutlicht:

- die ungleichgewichtige Länderstruktur bei der Verteilung der Höhe der deutschen Direktinvestitionen in DBA - Entwicklungsländern
- die relative Abnahme der deutschen Direktinvestitionen in den Entwicklungsländern insgesamt
- die unterschiedliche Entwicklung der Direktinvestitionen bezogen auf den Zeitpunkt des DBA-Abschlusses

Übersicht b) zeigt:

- die kontinuierliche Zunahme deutscher Direktinvestitionen in künftigen DBA - Ländern (Ausnahme Portugal)
- Länder, in denen auch ohne DBA die Direktinvestitionen zunehmen (Algerien, Mexiko) und einen Großteil dieser Länder, in denen die Höhe der Anlagen nahezu stagniert

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

=====

a.a.O.	am angegebenen Ort
AO	Abgabenordnung
AStG	Außensteuergesetz
BIP	Bruttoinlandsprodukt
BSP	Bruttosozialprodukt
DAC	Développement Assistance Committee der OECD
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
EntwStG	Entwicklungsländersteuergesetz
ErbStG	Erbschaftsteuergesetz
EStG	Einkommensteuergesetz
ECSIM	European Centre for Study and Information on Multinational Corporations
IDA	International Development Association
IStR	Internationales Steuerrecht
IWF	Internationaler Währungsfond
KEL	Kapitalexportland
KIL	Kapitalimportland
KStG	Körperschaftsteuergesetz
OECD	Organization for Economic Co-operation and Development
OEEC	Organization for European Economic Co-operation
OPEC	Organization of Petroleum Exporting Countries
StAnpG	Steueranpassungsgesetz
UN	United Nations
UNCTAD	United Nations Conference on Trade and Development
VStG	Vermögensteuergesetz
Y	gesamtes Einkommen eines Steuerpflichtigen
Y _I	im Wohnsitzstaat erzieltetes Einkommen
Y _A	im Quellenstaat erzieltetes Einkommen
T	absoluter Betrag der erhobenen Steuer
t _{I,A}	Steuersatz des Wohnsitzstaates, Quellenstaates
L _{NI}	nationaler Verlust des Wohnsitzstaates
L _{TI}	Steuereinnahmeverlust des Wohnsitzstaates

LITERATURVERZEICHNIS

=====

- Agarwal, Jamuna P. u.a.: Übertragung von Technologien an Entwicklungsländer, Tübingen 1975
- Atchabahian, Adolfo: Some Aspects of International Double Taxation Between Developed and Developing Countries, in: Public Finance, Vol. XXVI, 1971, No.3
- Baranowski, Karl-Heinz: Besteuerung von Auslandsbeziehungen, Herne/Berlin 1978
- Barlow, Edward und Wender, Ira: Foreign Investment and Taxation, Englewood Cliffs 1955
- Bellstedt, Christoph: Die Besteuerung international vernetzter Gesellschaften, 3.A., Köln 1973
- Bergmann, Arthur: Developing Countries and International Fiscal Law, Hannover 1968
- Bethke, Volker und Koopmann, Georg: Multinationale Unternehmen und Entwicklungsländer, Hamburg 1975
- Biehl, Dieter: Internationaler Finanzausgleich, in: Handwörterbuch der Wirtschaftswissenschaften, Bd.2, Stuttgart/Tübingen 1980
- Bode, Peter: Wege und Irrwege bei der Besteuerung international verbundener Unternehmen, in: RIW/AWD, Heft 12, Dezember 1976
- Bopp, Gerhard: Die Besteuerung von Betriebstätten, in: Deutsche Steuer-Zeitung, Ausgabe A, Nr.6, 1974
- Borrmann, Axel: Neue Weltwirtschaftsordnung und internationales Seerecht, in: Kebschull, Dietrich u.a. (Hg.), Die neue Weltwirtschaftsordnung, Hamburg 1977
- Bühler, Ottmar: Prinzipien des internationalen Steuerrechts, Amsterdam 1964
- Internationales Steuerrecht und Internationales Privatrecht, Internationales Steuerelementationsbüro, Amsterdam 1960
- Bundesminister der Finanzen: Stand der Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) und der Doppelbesteuerungsverhandlungen am 1. Januar 1981, Gesch.-Z. IV C 5 - S 1300-443/80, Bonn 9.1.1981
- Finanznachrichten

Bundesminister der Justiz: Bundesanzeiger

Bundesministerium für wirtschaftliche Zusammenarbeit:
Politik der Partner, 4.A., Bonn 1979

Burger, Erwin: Steuerpolitische Maßnahmen der Industrieländer zur Förderung von privaten Direktinvestitionen in Entwicklungsländern, Diss. Köln 1968

Chown, John F.: Taxation and Multinational Enterprise,
London 1974

Commerzbank: Außenhandelsblätter, 32. Jg., Nr.9/80

Debatin, Helmut: Handbuch der Vereinten Nationen für Verhandlungen über Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Industriestaaten und Entwicklungsländern, in: Der Betrieb, Beilage Nr.15/80 zu Heft Nr.30 vom 25. Juli 1980

- Entwicklungsaspekte des internationalen Steuerrechts, in: RIW/AWD, Januar 1980
- OECD-Empfehlungen zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung, in: RIW/AWD, Juni 1978
- Außensteuerrecht und Internationales Steuerrecht, in: Handwörterbuch der Wirtschaftswissenschaften, Bd.1, Stuttgart/Tübingen 1977
- Standort und Orientierung des deutschen internationalen Steuerrechts, in: Finanz-Rundschau, Deutsches Steuerblatt, Nr.1, 1970
- Perspektiven im internationalen Steuerrecht, in: Steuerberater-Jahrbuch 1964/65, Köln 1965
- Die Doppelbesteuerungsabkommen als Instrument der Steuerersparnis, in: AWD des Betriebs-Beraters, Dezember 1962
- Wesen und Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen, in: AWD des Betriebs-Beraters, März 1962
- Die Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung durch zwischenstaatliche Abkommen unter besonderer Berücksichtigung der deutschen Vertragspraxis, in: Deutsche Steuer-Zeitung, Band 50A, Januar 1962

Denkl, Hellmut Rainer: Die fiktive Steueranrechnung nach den deutschen Doppelbesteuerungsabkommen mit Entwicklungsländern im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, in: RIW/AWD - Recht der Internationalen Wirtschaft, Heft 5, 1979

Deutsche Bundesbank: Monatsberichte

Deutscher Bundestag: Drucksachen

DIW: Dritte Welt: Wird 1981 ein Krisenjahr?, Wochenbericht
51-52/1980

- Zur Stagnation der deutschen Direktinvestitionen in
Entwicklungsländern, Wochenbericht 31/1980

Dunning, John H. (Hg.): The Multinational Enterprise,
London 1971

ECSIM: Verrechnungspreise im Kreuzfeuer, in: Multination-
al Info, Brüssel, Nr.2/79

Escher, Felix: Die Methoden zur Ausschaltung der Doppel-
besteuerung, Bern/Stuttgart 1974

Felix, J.A.R.: Tax Incentives and Their Proper Role for
Development (unveröffentlichter Vortrag 1979)

Fischer, Hans A.: Entwicklungshilfe und Steuern, Institut
Finanzen und Steuern, Heft 61, Bonn 1960

Flick, Hans: Methoden zur Ausschaltung der internationalen
Doppelbesteuerung bei den direkten Steuern, in: Fi-
nanzarchiv, N.F. Band 21, Tübingen 1961

Geiger, Rainer: Steuerrecht und Entwicklungspolitik, in:
DStR, Heft 15, 1977

Goltz, Horst: Förderung privater Kapitalanlagen (Direkt-
investitionen) in Entwicklungsländern, Köln 1975

Goode, Richard: Grenzen der Besteuerung, in: Finanzierung
und Entwicklung, März 1980

Grubel, Herbert G.: Basic Methods for Distributing Speci-
al Drawing Rights and the Problem of International
Aid, in: The Journal of Finance, Vol.27, No.5, 1972

Guth, Wilfried: Der Kapitalexport in unterentwickelte
Länder, Basel/Tübingen 1957

Halbach Axel J.: Direktinvestitionen in Entwicklun-
gsländern: Bedeutung, Probleme und Risiken, in: ifo-
Schnelldienst, Heft 17-18/1979

Hanson, James S.: Transfer Pricing in the Multinational
Corporation: A Critical Appraisal, in: World Deve-
lopment, Vol.3, 1975

Hasenpflug, Hajo: Der Fehlschlag des Aid-by-Trade-Kon-
zepts, in: Keschull, Dietrich u.a. (Hg.), Die neue
Weltwirtschaftsordnung, Hamburg 1977

Heidhues, Franz: Zur Theorie der internationalen Kapitalbewegungen, Tübingen 1969

Hellawell, Robert: United States Income Taxation and Less Developed Countries: A Critical Appraisal, in: Columbia Law Review, Vol.66, No.8, Dec.1966

Heller, Jack und Kauffman, Kenneth M.: Tax Incentives for Industry in Less Developed Countries, Cambridge 1963

Helmschrott, Helmut X. und Pollak, Christian: Instrumente und Praxis anderer Geber im Grenzbereich zwischen öffentlicher und privater Zusammenarbeit mit den Entwicklungsländern, Ifo-Institut (Forschungsauftrag des BMZ), München 1979

Hemmer, Hans-Rimbert: Wirtschaftsprobleme der Entwicklungsländer, München 1978

- Die Bedeutung ausländischer Direktinvestitionen für die wirtschaftliche Entwicklung der Dritten Welt, in: Zeitschrift für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften, 92.Jg., 1972

Hennemann, Gerhard: Eine Behörde für den Meeresgrund, Süddeutsche Zeitung Nr.206, 1981

Institut Finanzen und Steuern: Ausländische Einkünfte und direkte Steueranrechnung, Bonn 1977

Jantscher, Milka C. de: Steueroasen - Pro und Contra, in: Finanzierung und Entwicklung, März 1976

Jüttner, Heinrich: Förderung und Schutz deutscher Direktinvestitionen in Entwicklungsländern, Baden-Baden 1975

Kaldor, Nicholas: Will Underdeveloped Countries Learn to Tax?, in: Bird, Richard M. und Oldman, Oliver (Hg.), Readings on Taxation in Developing Countries, 3rd Ed., Baltimore/London 1975

- The Role of Taxation in Economic Development, in: Robinson, E.A.G. (Hg.), Problems in Economic Development, New York 1965

Kebschull, Dietrich u.a. (Hg.): Die neue Weltwirtschaftsordnung, Hamburg 1977

- Entwicklungspolitik, 3.A., Opladen 1976

- Koppelung von SZR und Entwicklungshilfe, in: Wirtschaftsdienst III/1972

- Kern, Willi: Die Gewinnverlagerung als Problem unternehmerischer Entscheidungen, Diss. Frankfurt/M. 1964
- Kormann, Hermut: Die Steuerpolitik der internationalen Unternehmung, Düsseldorf 1969
- Korn-Debatin: Doppelbesteuerung, Loseblattsammlung, München, Stand 1.11.1980
- Krause, Michael: Tax Measures of Industrial Countries Aimed at Promoting Investment in Developing Countries, with Special Regard to Fictitious Foreign Tax Credit Allowance, Deutsche Stiftung für Internationale Entwicklung, Berlin 1979 (ders. Artikel in deutscher Übersetzung in: Intertax, Heft 3, 1979
- Deutschland: Fiktive Anrechnung in Doppelbesteuerungsabkommen, in: Intertax, Heft 8, 1975
- Kruse-Rodenacker, Albrecht u.a.: Kapitalhilfe, Berlin 1970
- Kumpf, Wolfgang: Steuerliche Verrechnungspreise in internationalen Konzernen, Frankfurt/M. 1976
- Langen, Heinz: Verrechnungspreise (betriebliche), in: Handwörterbuch der Wirtschaftswissenschaften, Bd.8, Stuttgart/Tübingen 1980
- Lent, George E.: Tax Incentives in Developing Countries, in: Bird, Richard M. und Oldman, Oliver (Hg.), Readings on Taxation in Developing Countries, 3rd Ed., Baltimore/London 1975
- Manke, Klaus: Neue Entwicklungen beim Abschluß von Doppelbesteuerungsabkommen, in: Steuer und Wirtschaft 1/1976
- Meier, Gerald M.: The International Economics of Development, New York/London/Tokio 1968
- Meimberg, Rudolf: Zur Problematik der Finanzierung von Investitionen in Entwicklungsländern, in: Stucken, Rudolf (Hg.), Probleme der Finanzierung von Investitionen in Entwicklungsländern, Schriften des Vereins für Socialpolitik, N.F.16, Berlin 1959
- Menck, Karl Wolfgang: Chancen für Anbieterzusammenschlüsse, in: Kebschull, Dietrich u.a. (Hg.), Die neue Weltwirtschaftsordnung, Hamburg 1977
- Technologietransfer in Entwicklungsländer, München 1977

- Miehler, Kurt: Practical Experiences Gained in the Taxation of Multinational Corporations, Deutsche Stiftung für Internationale Entwicklung, Berlin 1979
- Musgrave, Peggy B.: International Tax Base Division and the Multinational Corporation, in: Public Finance, Vol.27, Heft 4, 1972
- Richard A.: Finanztheorie, 2.A., Tübingen 1969
 - Fiscal Systems, New Haven and London 1969
 - und Musgrave, Peggy B.: International Equity, in: Bird, Richard M. und Head, John G. (Hg.), Modern Fiscal Issues, Toronto and Buffalo 1972
- Naini, Ahmad: Alte und neue Zielvorstellungen und Forderungen der Dritten Welt, in: Kebschull, Dietrich u.a. (Hg.), Die neue Weltwirtschaftsordnung, Hamburg 1977
- Neumark, Fritz: Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, Tübingen 1970
- Nunnenkamp, Peter: Ausmaß, Ursachen und Lösungsansätze der internationalen Verschuldungssituation von Entwicklungsländern, in: Konjunkturpolitik, 26.Jg., Heft 6, 1980
- OECD: Fiscal Incentives for Private Investment in Developing Countries, Report of the OECD Fiscal Committee, Paris 1965
- Pätz, Jürgen: Steuersysteme und Steuerpolitik in den Entwicklungsländern, Göttingen 1966
- Peffekoven, Rolf: Zur Theorie des Steuerexports, Tübingen 1975
- Pollak, Christian: Die Förderung von Direktinvestitionen im internationalen Vergleich, in: ifo-Schnelldienst, Heft 24/1980
- Porzner, Konrad: Die Auswirkungen des Entwicklungshilfe-Steuergesetzes, in: Wirtschaftsdienst IV/1973
- Prest, Alan R.: Public Finance in Underdeveloped Countries, New York 1963
- Rädler, Albert J.: Beseitigung der steuerlichen Wettbewerbsverzerrungen bei Auslandsinvestitionen - ein Gebot der Stunde, in: Finanz-Rundschau, Deutsches Steuerblatt, Nr.2, 1970

- Reuber, G.L.: Private Foreign Investment in Development, Oxford 1973
- Richman, Peggy B.: Taxation of Foreign Investment Income, Baltimore 1963
- Rieger, Horst, Prinzipien des internationalen Steuerrechts als Problem der Steuerplanung in der multinationalen Unternehmung, Berlin 1978
- Ritter, Wolfgang: Steuerbeziehungen mit der Dritten Welt, in: Deutsche Steuer-Zeitung, Ausgabe A, Nr.22, 1979
- Internationale Steuerauskunft in rechtsstaatlicher Sicht, in: Deutsche Steuer-Zeitung, Ausgabe A, Nr.15, 1974
- Robinson, Harry J.: The Motivation and Flow of Private Foreign Investment, Menlo Park, Cal., 1961
- Runge, Berndt: International Double Taxation with Regard to Transnational Companies, in: Intertax, Heft 5, 1977
- Scharrer, Hans-Eckart: Förderung privater Direktinvestitionen, Hamburg 1972
- Schmölders, Günter: Finanzpolitik, 3.A., Heidelberg/New York 1970
- Schneider, Winfried: Direktinvestitionen und die Politik der Entwicklungsländer, Berlin 1974
- Scholz, Werner: Zum Funktionswandel internationaler Doppelbesteuerungsabkommen, Göttingen 1965
- Schuster, Helmut: Direktinvestitionen und Zahlungsbilanz in Entwicklungsländern, in: Zeitschrift für Wirtschaftswissenschaften, 93.Jg., 1973
- Short, Alan R.: Tax Treaties with Developing Countries, in: Canadian Tax Journal, 1966
- Solo, Robert A.: Economics of the International Base Company, in: National Tax Journal, Vol.XIV, 1961
- Spitaler, Armin: Doppelbesteuerung, in: Handwörterbuch der Sozialwissenschaften, Bd.3, Göttingen 1961
- Das Doppelbesteuerungsproblem bei den direkten Steuern, Köln 1967 Abdruck der 1.Auflage von 1936)
- Statistisches Bundesamt: Außenhandel Reihe 1, Zusammenfassende Übersichten für den Außenhandel, Dezember 1980

- Steinbach, Brita: Automatic Transfer Payments to Developing Countries, in: Intereconomics, January/February 1980
- Streeten, Paul: Costs and Benefits of Multinational Enterprises in Less-Developed Countries, in: Dunning, John H. (Hg.), The Multinational Enterprise, London 1971
- Surrey, Stanley S.: United Nations Group of Experts and the Guidelines for Tax Treaties Between Developed and Developing Countries, in: Harvard International Law Journal, Vol.19, No.1, 1978
- Taake, Hans-Helmut und Weiss, Dieter: Interessenkonflikte zwischen Industrie- und Entwicklungsländern bei der Neugestaltung des internationalen Währungssystems, in: Konjunkturpolitik, 1976
- Tait, Alan A. u.a.: International Comparisons of Taxation for Selected Developing Countries, 1972-1976, IMF Staff Papers, Vol.26, März 1979
- Thien, Ernst Josef: Die Beurteilung der "Fiktiven Steueranrechnung" unter besonderer Berücksichtigung ihrer Verwendung in Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland mit Entwicklungsländern, Frankfurt/Zürich 1975
- UNCTAD: Intra-firm Transactions and Their Impact on Trade and Development, in: UNCTAD Seminar Programme, Report Series No.2, May 1978
- An Assessment of Constraints to Development and the Role of External Assistance in the Least Developed Countries, Genf 1975
- United Nations: Guidelines for Tax Treaties Between Developed and Developing Countries, New York 1974
- Dept. of Economic and Social Affairs: Tax Treaties Between Developed and Developing Countries, First to Seventh Report, div. Jahrgänge
- Vogel, Hans: Zur steuerlichen Behandlung zwischenstaatlicher Kapitalinvestitionen, Düsseldorf 1964
- Voigt, Fritz und Grunwald, Jorg-Günther: Zur währungspolitischen Situation der Entwicklungsländer, in: Kredit und Kapital 1979
- Wang, N.T.: Towards an International Tax Code, in: Inter-tax, Heft 5, 1977

Weigel, Dale R.: Multinationales Vorgehen gegen multinationale Unternehmen, in: Finanzierung und Entwicklung, September 1974

Wilke, Kay Michael: Zum System des internationalen Steuerrechts, in: Der Betrieb, Nr.29, 1978

World Bank: World Development Report, Washington, D.C., 1980

Lebenslauf

- 17.5.1950 Geburt in Braunschweig
- 1957 Einschulung in die Volksschule Stöckheim
- 1969 Abitur am neusprachlichen Zweig des
Theodor-Heuss-Gymnasiums, Wolfentüttel
- 1969-1971 Ableistung des Wehrdienstes
- 1971-1973 Ausbildung zum Industriekaufmann
- 1.10.1973 Beginn des Studiums zum Abschluß als
Diplom-Volkswirt an der Freien Univer-
sität Berlin
- Während meines Studiums setzte ich mich
vor allem mit Problemen aus den Fächern
Finanzwissenschaft und Wirtschaftspolitik
auseinander. Meine akademischen Lehrer in
diesen Fächern waren die Herren Professo-
ren Krause-Junk, Steden (Petreuer meiner
Diplom-Arbeit im Fach Finanzwissenschaft)
und Ollenburg.
- 1978 Graduierung als Diplom-Volkswirt am Fach-
bereich Wirtschaftswissenschaft der
Freien Universität Berlin
- seit 1978 Berufstätigkeit in Industrie und Ver-
sicherungswirtschaft
- 11.1.1983 Abschluß des Verfahrens zur Erlangung des
Doktorgrades mit der Disputation vor dem
Prüfungsausschuß des Fachbereichs Wirt-
schaftswissenschaft der Freien Universität
Berlin

